

Die immateriellen Wirtschaftsgüter in betriebswirtschaftlicher Sicht

Dipl.-Kfm. Eberhard Kossack

**Die immateriellen Wirtschaftsgüter
in betriebswirtschaftlicher Sicht**

In Dankbarkeit
meinen Eltern



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555227_0013

Die immateriellen Wirtschaftsgüter in betriebswirtschaftlicher Sicht

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Eberhard Kossack

1958



Referent: Prof. Dr. Otto Hintner.

Korreferent: Prof. Dr. Edmund Heinen

Tag der mündlichen Prüfung: 25. 2. 1959

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
----------------------	---

1. Teil

Die immateriellen Wirtschaftsgüter in betriebswirtschaftlich-theoretischer Sicht

A. Die Zwecksetzung der Betriebe	5
B. Der Einsatz von sachlichen Mitteln zur Erfüllung des Betriebszweckes	7
I. Anlagegüter	7
1. Materielle Anlagegüter	10
2. Immaterielle Anlagegüter	10
3. Grenzfälle von materiellen und immateriellen Anlagegütern	12
II. Umlaufgüter	13
1. Materielle Umlaufgüter	13
2. Immaterielle Umlaufgüter	13
C. Die Arten der immateriellen Wirtschaftsgüter	14
I. Einteilung nach der betriebswirtschaftlichen Bedeutung	15
1. Rechtliche Grundlagen für die Existenz der Unternehmung	15
a) Allgemeine rechtliche Grundlagen	15
b) Besondere rechtliche Grundlagen	15
aa) branchenbedingt	15
bb) bedingt durch die Art der Ausübung der Tätigkeit	16
cc) bedingt durch die Rechtsform der Unternehmung	16
2. Immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen der Prozesse der Leistungs- erstellung und Leistungsverwertung	16
a) Im Rahmen der Beschaffung	16
c) Im Rahmen des Absatzes	18
d) Die Organisation	20
e) Das Problem der Belegschaft	21
3. Sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter	22
a) Grundlagen für einen „vorzeitigen“ Gelderwerb	22
b) Grundlagen für Ertragszuflüsse oder Aufwandsersparnisse, die keine Gegenleistung erfordern	23
4. Zusammenfassung	23
II. Einteilung unter dem Gesichtspunkt der Verkehrsfähigkeit	24
1. Immaterialgüterrechte	24

2. Immaterialgüter	24
3. Der ideelle — oder immaterielle — Geschäftswert	24
D. Das Entstehen der immateriellen Wirtschaftsgüter	25
I. Allgemeines	25
II. Konkretisierung von Arbeitsleistungen	25
III. Konkretisierung eines Handelns oder Verhaltens	28
IV. Abstraktion von Eigenschaften der im Betrieb tätigen Menschen	29
V. Schlußfolgerungen	31
E. Das Vergehen der immateriellen Wirtschaftsgüter	32
I. Allgemeines	32
II. Die Existenz des Wirtschaftsgutes wird vernichtet	33
III. Vergehen durch Verlust der ökonomischen Gutsqualifikation	35
F. Das Wertproblem bei immateriellen Wirtschaftsgütern	37
I. Allgemeines	37
II. Der Anschaffungswert	38
1. Der historische Anschaffungswert	39
2. Der Tagesbeschaffungswert	40
3. Der Abschreibungsrestwert	41
III. Der Veräußerungswert	41
IV. Der Vermögenswert	42
1. Die primäre Wertbildung	43
2. Die sekundäre Wertbildung	44

2. Teil

Die immateriellen Wirtschaftsgüter als bilanzielles Problem

A. Die Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz	47
I. Allgemeines	47
II. Das Wesen der Handelsbilanz	48
III. Die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter nach geltendem Handelsrecht	51
1. Allgemeines	51
2. Die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter	52
a) Verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter	52
b) Nicht verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter	53
aa) Kostenwerte	53
bb) Der Geschäftswert	55
(1) Der originäre Geschäftswert	55
(2) Der derivative Geschäftswert	56

3. Die Abschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter	58
4. Kritik der Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz	59
a) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	59
b) Wertansatz	61
B. Das bilanzielle Problem der immateriellen Wirtschaftsgüter im Steuerrecht	63
I. Allgemeines	63
II. Ziel und Wesen der steuerlichen Erfolgsermittlung	63
III. Die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Steuerrecht	66
1. Die steuerlichen Bilanzierungsgrundsätze de lege lata	66
2. Die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter	69
a) Verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter	69
b) Nicht verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter	71
aa) Kostenwerte	71
bb) Der Geschäftswert	75
(1) Der originäre Geschäftswert	75
(2) Der derivative Geschäftswert	76
3. Die Abschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter	77
IV. Kritik der bilanziellen Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter im Steuerrecht	81
C. Kompromißmöglichkeiten zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Auffassung	86
Schlußbemerkungen	90
Literaturangaben	91

EINLEITUNG

Das Problem der immateriellen Wirtschaftsgüter hat die Volkswirtschaftslehre seit J. B. Say bis etwa Anfang dieses Jahrhunderts beschäftigt. Man kann nicht sagen, daß über das Problem Einigkeit erzielt worden wäre oder daß es in einem bestimmten Sinne gelöst worden wäre, aber es hat im Laufe der Zeit an Interesse verloren.

Über die Frage, was ein „Gut“ ist, haben sich in der Volkswirtschaftslehre bestimmte Grunderkenntnisse, die in den folgenden Formulierungen Ausdruck finden, herausgebildet:

„Alles, was geeignet ist, dem Menschen ein Bedürfnis zu befriedigen, heißt er ein Gut.“⁽¹⁾

„Als Gut wird... alles aufzufassen sein, was geeignet ist, die Erreichung von Zwecken zu fördern...“⁽²⁾

Die Gutseigenschaft ist demnach eine ökonomische Qualifikation³⁾. Wenn nun die Ansichten darüber, ob und welche immateriellen Dinge als Güter anzusehen sind, auseinandergehen, so liegt das daran, daß an das Ding, das die ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut haben soll, auch noch außerwirtschaftliche, beispielsweise technische oder juristische Anforderungen gestellt werden⁴⁾.

Der Betriebswirtschaftslehre ist der Vorwurf nicht zu ersparen, daß sie den immateriellen Wirtschaftsgütern bisher nicht die Beachtung geschenkt hat, die ihnen entsprechend ihrer Bedeutung eigentlich zukäme⁵⁾. Die Erkenntnisse der Volkswirtschaftslehre auf diesem Gebiet sind leider nicht zum Ausgangspunkt entsprechender betriebswirtschaftlicher Untersuchungen geworden⁶⁾. Ansatzpunkt für die betriebswirtschaftlichen Untersuchungen und damit Ausgangspunkt für die theoretischen Betrachtungen war vielmehr das bilanzielle Phänomen des immateriellen Geschäftswertes (Firmenwert, Goodwill, Kapitalisierungsmehrwert o. ä.). Eine derartige Betrachtungsweise mußte am Wesentlichen vorübergehen.

Die bisherige betriebswirtschaftliche Literatur über unser Thema ist gewöhnlich von folgender Problemstellung ausgegangen: Wenn ein bestehendes Un-

1) v. Hermann, Friedrich B. W., „Staatswirtschaftliche Untersuchungen“, München 1870, S. 103.

2) v. Zwiédineck-Südenhorst, Otto, „Allgemeine Volkswirtschaftslehre“, Heidelberg 1948, S. 75.

3) Vgl. Weyermann, M.R., „Sozialökonomische Begriffsentwicklung des Vermögens und Volksvermögens“, Jahrb. f. Nationalökonomie und Statistik Jg. 1916 Bd. 2, S. 190.

4) Demgegenüber Weyermann a.a.O. S. 200: „Der wirtschaftliche Gutscharakter ist, schon in seiner Eigenschaft als sozialökonomische Kategorie, nicht an die naturale Eigenschaft der Körperlichkeit eines Gegenstandes geknüpft.“

5) Vgl. Schmidt, Fritz, „Die organische Tageswertbilanz“, Wiesbaden 1951, Nachdruck der 3. Auflage von 1929, S. 116.

6) Bei Mohr wird dieser Versuch allerdings gemacht. Vgl. Mohr, Heinz, „Bilanz und immaterielle Werte“, Berlin 1927, S. 27 ff.

ternehmen veräußert wird, dann wird in den meisten Fällen für das gesamte Unternehmen mehr bezahlt als die Summe der Einzelwerte⁷⁾. Man suchte für diese Erscheinung nach Ursachen und bezeichnete diese Ursachen allgemein als immaterielle Werte.

Demgegenüber kommt es in der vorliegenden Arbeit darauf an, zunächst unabhängig von dem Wertgesichtspunkt hervorzuheben, daß bei den Prozessen der Leistungserstellung und Leistungsverwertung nicht nur faßbare, materielle, Güter beteiligt sind, sondern auch immaterielle⁸⁾. Das Wesen dieser Dinge, ihr Entstehen, ihr Vergehen und ihre Wirkung auf das Ziel der Unternehmungstätigkeit, den Gelderwerb, wollen wir untersuchen.

Wir haben um so mehr Veranlassung, uns von der überalterten bilanziell orientierten Geschäftswertbetrachtung zu lösen, als die wirtschaftliche Entwicklung insbesondere des westlichen Deutschland nach dem Kriege in eindrucksvoller Weise gezeigt hat, daß es in einer Volkswirtschaft ein „immaterielles Kapital“ gibt, das im Gegensatz zum materiellen schwer — oder gar nicht — zerstörbar ist⁹⁾.

Es waren neben der menschlichen Arbeit, die natürlich zum Aufbau in ganz großem Umfang eingesetzt werden mußte, nicht zuletzt die erhalten gebliebenen immateriellen Wirtschaftsgüter, die es ermöglichten, ganze Unternehmungen buchstäblich aus dem Nichts heraus — teilweise an ganz anderen Orten — wieder aufzubauen. Ob die menschliche Arbeit oder die immateriellen Wirtschaftsgüter für den Aufbau die größere Bedeutung hatten, steht hier nicht zur Entscheidung an. Jedenfalls dürfte die Bedeutung der immateriellen Wirtschaftsgüter in betriebswirtschaftlicher Hinsicht nach dem hier Gesagten außer Frage stehen.

Dieser betriebswirtschaftlichen Bedeutung entspricht nun aber keineswegs die Art ihrer Behandlung in der handelsrechtlichen Jahresschlußbilanz. Es kann einfach nicht befriedigen, wenn in der chemischen Industrie, wo schließlich Patente, Geheimverfahren und Rezepte die Grundlagen der Produktion sind und Markenrechte und Warenzeichen die Fundamente des Absatzes bilden, derartige Posten mit DM 1,— in der Bilanz ausgewiesen werden¹⁰⁾. Niemand kann den Verantwortlichen den Vorwurf machen, sie hätten falsch bilanziert; die herrschende Lehre des Handelsrechts hinsichtlich der Bewertung und die sogenannten „kaufmännischen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung“ decken einen derartigen Bilanzausweis.

7) Zu diesen Einzelwerten zählen allerdings auch die selbständig feststellbaren Werte immaterieller Wirtschaftsgüter.

8) Vgl. hierzu Walther, Alfred, „Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung“ Bd. 2, Zürich 1953, S. 65, S. 100 ff; ferner Fischer, Guido, „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“, 7. Auflage, Heidelberg 1957, S. 155 ff; ferner Lohmann, Martin, „Einführung in die Betriebswirtschaftslehre“, 2. Auflage, Tübingen 1955, S. 158.

9) Darauf weist auch Walther hin (a.a.O. S. 101). Er zitiert eine Bemerkung Carnegies über die Bedeutung der Organisation: Take away all our factories, our trade, our avenues of transportation, our money: leave me only our organisation, and in four years I will have reestablished myself.

Er fügt dann hinzu: „Diese Behauptung wird bestätigt durch das rasche Wiederaufblühen aus dem Osten vertriebener, in Westdeutschland neu auf gebauter Unternehmungen, die ihre ganzen Anlagen und auch viel Geld verloren und nur ihre wichtigen Mitarbeiter, ihre Konstruktionspläne und Rezepte, ihre Erfahrungen und ihre Kundschaft in die freie Welt gerettet hatten.“

10) Nur als Beispiel seien genannt die Farbenfabriken Bayer Aktiengesellschaft, die unter der Position „Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken und ähnliche Rechte“ per 1. 1. 1952 DM 10.998.000,— ausgewiesen, die zum 31. 12. 1952 auf den Erinnerungswert abgeschrieben wurden.

Wenn man nun auch der kaufmännischen Bilanzierungspraxis hinsichtlich der immateriellen Wirtschaftsgüter mit großer Skepsis begegnen muß, so gilt das gleiche doch nicht minder für das andere Extrem, die jedenfalls theoretisch schärfere Regelung für die steuerliche Erfolgsermittlung. Unter Berücksichtigung der berechtigten kaufmännischen Interessen kann die steuerliche Regelung auch nicht immer voll befriedigen.

Um die handelsrechtliche und steuerliche Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Jahresschlußbilanz kritisieren zu können, müssen wir untersuchen, wie sich die aufgezeigten Erscheinungen gegenwärtig in der Handels- und Steuerbilanz niederschlagen, warum das so und nicht anders ist.

Im Anschluß daran stellt sich dann praktisch die Frage, ob nicht handelsrechtliche und steuerliche Bilanzierungsvorschriften im Interesse einer Arbeitserleichterung für die Unternehmungen de lege ferenda einander angeglichen werden könnten und sollten. Die Beantwortung dieser Frage setzt ein genaues Eingehen auf die verschiedenartigen Interessenlagen von Handels- und Steuerrecht und ein vorsichtiges Abwägen der gegenseitigen Interessen voraus.

Was nun die Abgrenzung des Themas anbelangt, so beschränken wir uns auf eine betriebswirtschaftlich-theoretische Abhandlung über die immateriellen Wirtschaftsgüter, wobei volkswirtschaftliche und juristische Gesichtspunkte nur am Rande behandelt werden. Daran wird sich eine Darstellung und Kritik der gegenwärtigen Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter in der Handels- und Steuerbilanz anschließen. Eine subtile und ins Detail gehende Darstellung ist allerdings nicht beabsichtigt; der Fragenkomplex soll vielmehr vom Grundsätzlichen her aufgerollt werden. Aus dieser Zielsetzung erklärt es sich auch, daß die Problematik der Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter in der DM-Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigt wird.

1. TEIL

Die immateriellen Wirtschaftsgüter in betriebswirtschaftlich-theoretischer Sicht

A. Die Zwecksetzung der Betriebe

Bereits in der Einleitung hatten wir darauf hingewiesen, daß irgendein Ding die ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut dadurch erhält, daß es einem bestimmten wirtschaftlichen Zweck dient. Die Wirtschaftsguteigenschaft hat eine bestimmte Zweck-Mittel-Konstellation zur Voraussetzung¹¹⁾. Wir wollen uns hier nicht mit der Problematik der Begriffsbildung auseinandersetzen, sondern gehen davon aus, daß alles das, was der Erfüllung eines wirtschaftlichen Zweckes dient, ein Wirtschaftsgut ist. Die Unterscheidung nach materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern interessiert uns dabei zunächst nicht.

Der übergeordnete Zweck, dem jedes in einem Betrieb eingesetzte Wirtschaftsgut dient, ist der Betriebszweck. Sehen wir ab von den verschiedenen Wirtschaftsprinzipien, nach denen ein Betrieb geführt werden kann¹²⁾, so ergibt sich — ganz allgemein gesprochen — die Zwecksetzung als Leistungserbringung und Leistungsverwertung¹³⁾. Unabhängig von dem jeweiligen Wirtschaftsprinzip müssen Leistungserbringung und -verwertung nach dem Rationalprinzip erfolgen.

Fügen wir die Wirtschaftsprinzipien in die Betrachtungen ein, dann kommen wir im Falle des erwerbswirtschaftlichen und des genossenschaftlichen Prinzips zu einem besonderen Typus von Betrieben, den Unternehmungen. Ziel und Zweck einer Unternehmung ist die Erreichung eines Nutzens für den/die Unternehmer — sei es nun in Form von Gewinnen oder der Vermeidung von Aufwendungen. So gesehen, ist Zweck einer Unternehmung der Gelderwerb. Der Unterschied zwischen den Unternehmungen einerseits und den nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betrieben andererseits besteht darin, daß der Gelderwerb im ersten Fall der beherrschende, unmittelbare Zweck ist, wobei Leistungserbringung und -verwertung nur mittelbarer Zweck

11) v. Zwiedineck-Südenhorst a.a.O. S. 75 führt das sinngemäß aus.

12) Vgl. zur Frage der Wirtschaftsprinzipien Rößle, Karl, „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“, 5. Auflage, Stuttgart 1956, S. 42 ff.

13) Vgl. zu dieser Terminologie Gutenberg, Erich, „Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre“ Bd. 1, 2. Auflage 1955, S. 2.

sind. Für die nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betriebe sind Leistungserbringung und -verwertung dagegen unmittelbarer Zweck¹⁴⁾. Die Zwecksetzung der Unternehmungen ist umfassender als die der nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betriebe. Jedoch ist Leistungserbringung und -verwertung in beiden Fällen Betriebszweck, und daraus wird deutlich, daß die Zweck-Mittel-Konstellation als Voraussetzung für die Wirtschaftsguteigenschaft eines Dinges durch die Wirtschaftsprinzipien nicht beeinflusst wird. Mit anderen Worten: Ein Ding, das der Leistungserstellung und/oder -verwertung dient, ist in einer Unternehmung genau so Wirtschaftsgut wie in einem nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betrieb (Gleichartigkeit der Leistung natürlich vorausgesetzt).

Der Zweck der Betriebe, bzw. die Erreichung des Zweckes, ist für die gründende Person oder Personengruppe Bedürfnis. Mit dieser Feststellung schlagen wir die Brücke zu jener volkswirtschaftlichen Definition des „Gutes“, die die Eigenschaft, menschliche Bedürfnisse befriedigen zu können, als Voraussetzung für die Gutsqualifikation ansieht¹⁵⁾.

Betrachten wir beispielsweise den Unternehmer: Schen wir von bestimmten irrationalen Faktoren ab, die ihn veranlaßt haben können, sich selbständig zu machen, so bleibt als beherrschendes Ziel seiner Unternehmertätigkeit der Gelderwerb übrig¹⁶⁾, mehr noch, ein maximaler Gelderwerb, sprich Gewinn. Natürlich hat der Unternehmer als Wirtschaftssubjekt und als Mensch bestimmte Bedürfnisse, die er befriedigen will. Daher betätigt er sich schließlich als Wirtschaftssubjekt. Wir haben jedoch keine Veranlassung, daran zu zweifeln, daß in einer Verkehrswirtschaft, insbesondere in einer Marktwirtschaft, der Gelderwerb, der ja der Bedürfnisbefriedigung vorangehen muß, selbst zum Bedürfnis wird.

Im Falle der nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betriebe kann man ohnehin eine weitgehende Identität von Aufgabe des Hoheitsträgers, Bedürfnis des Hoheitsträgers und Zwecksetzung der Betriebe annehmen, wobei allerdings zu beachten ist, daß sich zwischen Bedürfnis und Zwecksetzung noch das Problem der wirtschaftlich — d. h. nach dem Rationalprinzip — erfolgenden Leistungserstellung etc. einschiebt.

Wir können also festhalten, daß es möglich ist, an die Stelle der menschlichen Bedürfnisse als Grundlage einer Zweck-Mittel-Konstellation den Betriebszweck zu setzen. Zur Erfüllung des Betriebszwecks ist einerseits ein Komplex von sachlichen Mitteln und andererseits menschliche Arbeit erforderlich, und gerade einem Teil der eingesetzten sachlichen Mittel gilt ja unsere Untersuchung.

¹⁴⁾ S. dazu auch v. Zwiedineck-Südenhorst a.a.O. S. 75.

¹⁵⁾ S. S. 1 der vorliegenden Arbeit.

¹⁶⁾ Vgl. Conrad, Otto, „Die Todsünde der Nationalökonomie“, Leipzig/Wien 1934, S. 1: „... Dadurch wird der Zweck der Produktionstätigkeit verändert. Die Tätigkeit dient nicht unmittelbar der Bedarfsdeckung, sondern dem Gelderwerb.“

B. Der Einsatz von sachlichen Mitteln zur Erfüllung des Betriebszwecks

Der Erfüllung des Betriebszwecks stehen zahlreiche Hindernisse und Schwierigkeiten entgegen; außerdem sind die Betriebe von Risiken aller Art bedroht. Die Hindernisse und Schwierigkeiten beruhen nun einerseits auf der Notwendigkeit, bestimmte Arbeitsverrichtungen vornehmen zu müssen und andererseits auf dem Vorhandensein einer gesellschaftlichen Wirtschaft. Je danach, ob die eingesetzten sachlichen Mittel, d.h. die Güter, die erwähnten Hindernisse und Schwierigkeiten, oder auch Risiken, beseitigen oder mindern, oder andererseits im Laufe der Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung be- oder verarbeitet werden, sprechen wir von Anlage- oder Umlaufgütern. Ob die eingesetzten Mittel materieller oder immaterieller Art sind, spielt dabei keine Rolle. Nicht so sehr die physische Beschaffenheit eines Dinges ist entscheidend, sondern vielmehr seine nutzenstiftende Kraft. Im folgenden betrachten wir zunächst die Anlagegüter, die wir der Plastizität halber als Komplex zum „betriebswirtschaftlichen Apparat“¹⁷⁾ zusammenfassen.

I. Anlagegüter

Der betriebswirtschaftliche Apparat steht begrifflich im Gegensatz zum Produktionsfaktor Arbeit. Ohne das Hinzutreten der menschlichen Arbeit würde der Apparat immer etwas Totes bleiben. Selbst die kompliziertesten vollautomatischen Betriebe bedürfen zumindest der Arbeit der überwachenden Ingenieure. Nach der Art und Zusammensetzung ist der betriebswirtschaftliche Apparat abhängig von der beabsichtigten Leistung, die erstellt und verwertet werden soll. Bei Unternehmungen sind jedoch noch bestimmte Dinge erforderlich, die die auf dem Markt herrschende Konkurrenz überwinden helfen sollen. So gesehen, ist also ein Teil des Apparates rein technisch bedingt durch die Art der zu erstellenden Leistung und ein anderer durch die Besonderheiten und Eigengesetzlichkeiten gesellschaftlicher Wirtschaft. Wir müssen uns diesen betriebswirtschaftlichen Apparat nun etwas genauer ansehen. Zweckmäßigerweise richten wir unser Augenmerk zuerst auf seine Errichtung. Theoretisch stehen am Anfang des Lebens einer Unternehmung (wir legen den Betrachtungen den für uns interessantesten Fall der „Unternehmung“ zugrunde; mutatis mutandis gilt das hier Gesagte aber auch für die nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betriebe) ein oder mehrere Unternehmer, die Geldkapital zur Verfügung haben¹⁸⁾. Dieses Geldkapital bildet den Investitionsfonds, der in die Investitionsgegenwerte umgewandelt wird. Für den betriebswirtschaftlichen Apparat ist es gleichgültig, ob die einzelnen Teile durch Geldhingabe erworben wurden, oder der Unternehmer sie durch eigene Arbeitsleistung erstellt hat. Hier einen Unterschied machen zu wollen, wäre genauso töricht, wie wenn man zwischen einem gekauften und einem fachmännisch selbstgebastelten Kaninchenstall unterscheiden würde. Weiterhin ist es für die Eigenschaft als Bestandteil des betriebs-

17) Ähnlich findet sich das bei Gutenberg a.a.O. S. 2 unten.

18) Vgl. hierzu und zum folgenden die gerade wegen ihrer Abstraktheit eindrucksvolle Darstellung bei Schäfer, Erich, „Die Unternehmung“ Bd. 1, 2. Auflage, Köln und Opladen 1954, S. 30 ff.

wirtschaftlichen Apparates völlig unbeachtlich, ob es sich um Dinge handelt, die nur für diesen einen Apparat geschaffen worden sind und in ihrer Existenz von der Existenz des Apparates abhängig sind oder nicht. Es genügt, daß der Apparat ohne dieses eine Teil das gesteckte Ziel nicht oder zumindest nicht in der vorgesehenen Form erreichen lassen würde. Jedenfalls sind die beiden Gesichtspunkte des entgeltlichen Erwerbs und der Verwendbarkeit an anderer Stelle, id est Verkehrsfähigkeit, für den Unternehmer und seine Ansicht über das, was zu einem betriebswirtschaftlichen Apparat gehört, völlig unbeachtlich.

Die Beschaffung und Eingliederung der einzelnen Teile kann grundsätzlich auf zweierlei Weise erfolgen:

1. Das einzelne Wirtschaftsgut wird von außen in den Betrieb hineingebracht:
 - a) es wird entgeltlich oder unentgeltlich erworben,
 - b) es wird pacht-, miet- oder leihweise dem betriebswirtschaftlichen Apparat eingegliedert.
2. Das Wirtschaftsgut wird im Betrieb hergestellt
 - a) von eigenen Arbeitskräften,
 - b) vom Unternehmer selbst,
 - c) in Zusammenarbeit von Arbeitern und Unternehmer.

Mit Ausnahme der Herstellung durch den Unternehmer selbst ist für den Erwerb und die Eingliederung des Wirtschaftsgutes in den betriebswirtschaftlichen Apparat in aller Regel eine monetäre Investition erforderlich. Allerdings kann diese schon zeitlich vor Errichtung des Apparates stattgefunden haben, wie das bei Sacheinlagen und Schenkungen der Fall wäre. Der Unternehmer investiert bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern auch etwas, nämlich seine Arbeitsleistung; wir wollen diesen Vorgang im Gegensatz zu der gewöhnlichen, monetären Investition als nichtmonetäre Investition bezeichnen.

Die Bedeutung der Unternehmerleistung für die Erreichung des Betriebszwecks wird deutlich, wenn man sich folgendes vergegenwärtigt: Die Errichtung des betriebswirtschaftlichen Apparates ist sowohl ein technisches wie auch ein wirtschaftliches Problem, denn es wird über die zukünftige Kostenstruktur entschieden.

Und so gesehen, ist es durchaus möglich, daß sich Ideen und Entscheidungen des Unternehmers bei der Errichtung des Apparates in Form von Rentenquellen für die Zukunft konkretisieren¹⁹⁾. Im Falle der Veräußerung der Unternehmung würde das Vorhandensein von solchen konkretisierten Unternehmerleistungen unter ganz bestimmten Umständen — wir können das an dieser Stelle nur andeuten — einer Honorierung durch die Interessenten zugänglich sein. Diese Honorierung würde dann nichts anderes bedeuten, als eine zeitlich verlagerte Entlohnung des Unternehmers (wie es ja auch denkbar ist, daß ein Baumeister ein selbstgebautes Haus veräußert); sie ist dann in an-

¹⁹⁾ Diese Bedeutung betont auch Gutenberg a.a.O. S. 3 (unter b).

derer Sicht — nämlich vom Erwerber aus gesehen — eine Investition monetärer Art.

Der Errichtungsperiode folgt die Umsatzperiode, die eigentliche Lebenszeit der Unternehmung. Mit Hilfe des errichteten Apparates erstellt der Unternehmer entweder allein oder mit Hilfe anderer Arbeitskräfte unter Zuführung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen die betriebliche Leistung und führt sie ihrer Verwertung zu. Dem Apparat wohnen also Nutzungsmöglichkeiten inne, die sich im Falle ihrer Ausnutzung in Verbindung mit der menschlichen Arbeit als Kräfte besonderer Art bemerkbar machen. Während der Ausnutzung, der Umsatzperiode, ist der Apparat demnach ein Kräftepotential. Dieses Potential kann entweder gleich bleiben, sich verringern oder vergrößern. Da sich der betriebswirtschaftliche Apparat im Laufe der Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung normalerweise abnutzt, ist eine Erhaltung des Kräftepotentials nur möglich, wenn die Abnutzung durch Ersatzinvestitionen wettgemacht wird. Die Ersatzinvestitionen werden zum überwiegenden Teil monetärer Art sein, zum Teil wird aber auch der Unternehmer seine Arbeitsleistung reinvestieren müssen.

Die Verringerung oder Vergrößerung des Kräftepotentials kann geplant oder ungeplant erfolgen, d. h. die Verringerung oder Vergrößerung kann auf einen planmäßigen Abbau oder eine planmäßige Erweiterung des betriebswirtschaftlichen Apparates zurückgehen. Ein ungeplanter Abbau ist an und für sich nur durch außergewöhnliche Umstände denkbar, bei der ungeplanten Vergrößerung des Kräftepotentials ist das jedoch anders. Im Einzelfall können nämlich die Erhaltungsinvestitionen über das Ausmaß der tatsächlichen Abnutzung hinausgehen, ganz einfach deshalb, weil sich die Abnutzung nicht genau ermitteln läßt, oder Ersatzmaschinen von vornherein eine größere Nutzungsmöglichkeit haben als alte. Erinnert sei auch an Rationalisierungsmaßnahmen, durch die den Unternehmungen Differentialrentenquellen zuwachsen. Es ist nach alledem die Grenze zwischen Erhaltung und Erweiterung schwer zu ziehen.

Zwischen Erhaltung und Erweiterung liegt der breite Bereich der ungeplanten Erweiterung. Wir hatten schon dargelegt, daß die Investition von Geldkapital und Unternehmerleistung bereits Vermögensumschichtung und -mehrung bedeutet (wie sich ja auch das Vermögen eines Menschen mehrt, der sich eigenhändig ein Haus gebaut hat). In der Erscheinung der ungeplanten Erweiterung ist einer der wesentlichen Gründe für das Wachsen des Vermögenswertes einer florierenden Unternehmung zu sehen, das nicht identisch ist mit dem — selbst sorgfältigst! — errechneten Gewinn. Denn der Gewinn ist stets nur eine monetäre (Zuwachs-)Größe.

Die eigentliche, die geplante Erweiterung des Apparates ist einer Neuerrichtung gleichzusetzen. Die Vorgänge decken sich genau mit denen, die bei der Errichtung auftreten, wir können hier zumindest in Höhe der Geldkapital-Investition eine Vermögensumschichtung konstatieren²⁰⁾.

²⁰⁾ Vgl. Schmidt a.a.O. S. 116: „... Am augenfälligsten wird das bei den Aufwendungen für die Inangasetzung eines Unternehmens, wobei sich der Praktiker scheut, darin eine Vermögensumschichtung zu sehen.“

Die allgemeinen Ausführungen über den betriebswirtschaftlichen Apparat wurden deshalb so breit gehalten, weil gerade diese Denkfigur ein weit besseres Gefühl für die Bedeutung und das Wesen der Teile eines solchen Apparates vermittelt, als das eine isolierte Betrachtung der einzelnen Wirtschaftsgüter könnte.

Neilsdestoweniger müssen wir uns aber jetzt mit den einzelnen Bestandteilen eines betriebswirtschaftlichen Apparates befassen. Wir benutzen im folgenden eine Einteilung, die — jedenfalls von unserem Standpunkt — ebenso alt wie primitiv ist: Die Einteilung in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter, wobei die Grenze zwischen beiden Gruppen noch nicht einmal klar zu ziehen ist. Ganz grob kann man sagen, daß materielle Güter solche sind, die körperlich faßbar sind, wohingegen immaterielle Güter eben nicht körperlich faßbar, wohl aber unter Umständen sinnlich wahrnehmbar sind. Einzig bedeutsam bei dieser Gruppierung ist, daß die Gutseigenschaft der immateriellen Dinge insbesondere von der älteren volkswirtschaftlichen Literatur zum Teil energisch bestritten wurde, während materielle Dinge grundsätzlich als Wirtschaftsgüter angesehen wurden²¹⁾, sofern die Dinge nur objektiv vorhanden und menschliche Bedürfnisse danach nachweisbar waren.

1. Materielle Anlagegüter

Zu den materiellen Teilen eines betriebswirtschaftlichen Apparates gehören Grund und Boden, Gebäude, Betriebsanlagen, maschinelle Einrichtungen etc. Auf eine Behandlung dieser Wirtschaftsgüter kann auf Grund der spezifischen Problemstellung verzichtet werden.

2. Immaterielle Anlagegüter

Wir haben oben gesagt, daß die den betriebswirtschaftlichen Apparat ausmachenden Mittel den Zweck haben, Hindernisse und Schwierigkeiten, die der Erfüllung des Betriebszwecks entgegenstehen, aufzuheben und zu beseitigen; dazu zählt auch die Absicherung gegen allerlei Risiken. Ausgehend von einer Betrachtung dieser verschiedenen Zwecke läßt sich am ehesten ein Gefühl dafür gewinnen, wann und welche immateriellen Dinge die ökonomische Qualifikation eines Wirtschaftsgutes erhalten können²²⁾.

Das Entstehen, die Gründung eines Betriebes ist ein soziologisch relevanter Vorgang. Die Beziehungen innerhalb einer Gemeinschaft sind rechtlich geordnet. Damit hängt es zusammen, daß eine Unternehmung — allgemeiner sagen wir besser: Ein Betrieb — nur dann entstehen kann, wenn bestimmte rechtliche Voraussetzungen vorhanden sind. Je größer die Bedeutung der zu gründenden Unternehmung für die Gemeinschaft ist, desto schwerer werden diese rechtlichen Voraussetzungen zu schaffen sein. Die rechtlichen Voraussetzungen für die Gründung der Unternehmung sind aber auch die Voraussetzungen für den beabsichtigten Gelderwerb. Damit tritt ein Zweck-Mittel-

²¹⁾ Vgl. v. Böhm-Bawerk, Eugen, „Rechte und Verhältnisse vom Standpunkt der volkswirtschaftlichen Güterlehre“, Fundstelle „Gesammelte Schriften von Eugen von Böhm-Bawerk“, Wien/Leipzig 1924, S. 23.

²²⁾ Die wenigen Posten des § 131 A II 5 AktG. können als Ausgangspunkt nicht gewählt werden, denn dort sind nur diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter aufgezählt, die im Kreise der „Güter“ nach alter Auffassung noch als hoffähig angesehen wurden. Problematisch ist ja schon die Aufnahme solcher Dinge wie Geheimverfahren, Rezepte, Erfahrungen in diese Position. Im Hinblick auf den betriebswirtschaftlichen Apparat muß der Kreis der immateriellen Güter viel weiter gezogen werden.

Verhältnis zutage, das den Wirtschaftsgutcharakter der „rechtlichen Voraussetzungen“ klarstellt.

Was für die gesamte Unternehmung gesagt wurde, das gilt mutatis mutandis auch für die einzelnen Bereiche der Unternehmungstätigkeit. Sei es nun, daß bestimmte Tätigkeiten eventuell gegen Gemeinschaftsinteressen verstoßen und daher einer Genehmigungspflicht unterliegen, sei es, daß der Fiskus besonders profitreich erscheinende Betätigungen vorsätzlich verhindert, um die Aufhebung der Verhinderung für sich zu einem lohnenden Geschäft zu machen — immer sind bestimmte rechtliche Hindernisse vorhanden, deren Beseitigung in aller Regel nur dann möglich ist, wenn in den notwendigen „Genehmigungen“ erhebliche Geldkapitalien investiert wurden.

Andererseits ist die Unternehmung auch von der wirtschaftlichen Umwelt bedroht, nämlich in Form der Konkurrenz. Gegen diese Bedrohung trachtet sie einen Schutz aufzurichten. Teilweise ist es möglich, sich staatlichen Schutz zu „kaufen“, erinnert sei an alle sogenannten „ausschließenden Absatzverhältnisse“²³⁾ wie Patentschutz, Musterschutz, Markenschutz — ganz allgemein der Urheberrechtsschutz. Falls man keinen staatlichen Schutz erlangen kann, versucht man, sich vertraglich, oder falls auch das nicht möglich ist, rein tatsächlich gegen die Konkurrenz abzusichern. Dieser rein tatsächlichen Absicherung gegen die Konkurrenz dient der Aufbau eines absatzwirtschaftlichen Instrumentariums²⁴⁾, das Kaufentschlüsse provozieren soll. Da es nun aber Konkurrenz nicht nur auf der Absatzseite, sondern auch auf der Beschaffungsseite gibt, werden auch hier in den verschiedensten Formen „Schutzwälle“ gegen die Konkurrenz aufgebaut; sie können ebenfalls vertraglicher oder rein tatsächlicher Art sein, auch ein staatlicher Schutz in Form von Einkaufsquoten ist möglich. Bei all diesen „ausschließenden Absatz- und Beschaffungsverhältnissen“ handelt es sich in irgend einer Form immer um Monopolrentenquellen. In der Tatsache, daß zur Erlangung derartiger Monopolrentenquellen finanzielle Aufwendungen nicht gescheut werden, ist der Beweis dafür zu sehen, daß „Macht“ Gegenstand ökonomischer Bedürfnisse sein kann und daher die ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut bekommen kann²⁵⁾.

Neben den vorerwähnten Hindernissen und Schwierigkeiten stehen mindestens ebenso bedeutend die zahlreichen Hindernisse rein technischer Art, die

23) Mit dieser Terminologie arbeitete Schäffle, Albert E. F., „Die nationalökonomische Theorie der ausschließenden Absatzverhältnisse“, Tübingen 1867.

24) S. dazu Gutenberg a.a.O. Bd. 1 S. 106 ff. und Bd. 2 Kapitel 5 ff. Der zugrundeliegende Gedanke findet sich jedoch schon in seinem Aufsatz „Geschäftswert“ im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 1. Bd., Stuttgart 1938, Sp. 2041 (Mitte).

25) Weyermann a.a.O. S. 205, insbesondere aber auch Böhm-Bawerk in seinem zitierten Aufsatz bestreiten energisch die Gutseigenschaft der Rechte in all ihren Formen, weil sie davon ausgehen, daß die Rechte nur eine Form der „physischen Gewalt über Güter“ (Böhm-Bawerk a.a.O. S. 39) darstellen. Rechte können nach Böhm-Bawerk auch eine Form des „Habens“ oder Bekommensollens von partiellen Nutzleistungen von Gütern sein (a.a.O. S. 66).

Diese Betrachtungsweise dürfte zu sehr im naturalwirtschaftlichen Denken verwurzelt sein. Rechte können, auch wenn man sie nur als eine Form des „Habens“ deutet, in einer gesellschaftlichen Wirtschaft in ein Zweck-Mittel-Verhältnis rücken. Es muß aber ferner noch berücksichtigt werden, daß Rechte auch gegenüber Dritten eine Form der Macht verkörpern. Macht kann ein Mittel zur Steigerung des Gelderwerbs sein. Damit erhält sie in unserer Sichtweise die ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut. Über die Studie Böhm-Bawerks „Rechte und Verhältnisse vom Standpunkt volkswirtschaftlicher Güterlehre“ vgl. auch Brinkmann, Carl, „Produktivität und ideeller Wert“, i. Festschr. f. F. Oppenheimer, 1924, S. 80.

sich der Leistungserstellung entgegenstellen. Hier wird das „Gewußt — Wie“ zum ökonomischen Problem. Nur Ideen, abstrakt verfügbare geistige Leistungen können hier weiterhelfen. Diese geistigen Leistungen konkretisieren sich in den verschiedensten Formen der Erfindungen, Rezepte, Geheimverfahren u.ä. Dem Betriebsablauf insgesamt steht die natürliche Regellosigkeit der Dinge entgegen. Es muß in diese Regellosigkeit Ordnung gebracht werden, die Organisation muß geschaffen werden. Die Organisation ist aber nichts anderes als konkretisierte Arbeitsleistung auf Grund einer Idee, der Organisationsidee nämlich.

Gegen die zahlreichen drohenden Risiken wird nach Möglichkeit ein Schutz aufgebaut. Häufig wird die Form des Versicherungsschutzes gewählt, auch bestimmte bindende Verträge gehören hierher. Über die Eigenschaft des Versicherungsschutzes als immaterielles Wirtschaftsgut darf die Tatsache nicht hinwegtäuschen, daß er in Form einer erlangten Forderung gegen die Versicherungsgesellschaft bei Eintritt des Schadensfalles wirksam wird. Eine Forderung aber ist nach allgemeiner Auffassung niemals ein Gut, geschweige denn ein Wirtschaftsgut²⁶⁾. Die erlangte Forderung ist aber nur die Folge, die Wirkung des Schutzes, nicht die Ursache. Und eine Identität von Ursache und Wirkung ist vom logischen Standpunkt unsinnig.

Es bleibt noch einiges zu den Rentenquellen zu sagen. Wir hatten festgestellt, daß unmittelbarer Zweck²⁷⁾ eines Betriebes entweder Gewinnerzielung oder auch nur Leistungserstellung und -verwertung nach dem ökonomischen Prinzip sein kann. Als Mittel dafür kommen in beiden Fällen auch Rentenquellen in Betracht²⁸⁾. Das zutage tretende Zweck-Mittel-Verhältnis beweist die Gutseigenschaft auch der Rentenquellen. Es ist aber zu beachten, daß wir die Rentenquellen wohl theoretisch als einzelne Bestandteile des betriebswirtschaftlichen Apparates deuten können, daß sie sich de facto jedoch stets an die Dinge größerer Spezialisierung anschließen²⁹⁾, beispielsweise die durch eine Umorganisation erschlossene Differentialrentenquelle an die Organisation selbst, die durch eine Erfindung erlangte Monopolrentenstellung an die Erfindung selbst usw.

3. Grenzfälle von materiellen und immateriellen Anlagegütern

Teilweise findet man im Rahmen des betriebswirtschaftlichen Apparates Dinge, von denen man nicht weiß, ob man sie den materiellen oder den immateriellen Teilen zurechnen soll. Das ist immer dann der Fall, wenn immaterielle Dinge zur Entfaltung ihrer Wirkungskraft eines materiellen Ausdrucksmittels bedürfen. Bei einer verbrieften Konzession zweifeln wir keine Sekunde, daß es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt und die Urkunde nur geringfügige Begleiterscheinung ist. Auch den Grundriß, bzw. die

26) Vgl. Böhm-Bawerk a.a.O. S. 10.

27) Vgl. S. 5/6 der vorliegenden Arbeit.

28) Die von einer Betrachtung des bilanziellen Phänomens „Geschäftswert“ ausgehenden Autoren betonen stets die Rentenquellen als Grundlagen des Geschäftswertes. Vgl. Narr, Willy, „Das Problem des Firmenwertes“, Diss. Tübingen 1937, S. 26 ff. Ferner: Obladen, Carl, „Immaterielle Werte, insbesondere der Geschäftswert, im Steuerrecht“, Diss. Köln 1940, S. 14.

29) So Weyermann a.a.O. S. 201.

vom Architekten gelieferte Zeichnung eines Fabrikneubaus werden wir noch ohne Bedenken als immaterielles Wirtschaftsgut anerkennen.

Ganz deutlich wird die Problematik erst bei solchen Dingen wie Kunden- und Lieferantenkarteien. Die Markttkenntnis und -übersicht des Unternehmers und seiner leitenden Angestellten hat sich in solchen Karteien konkretisiert. Die Kenntnisse sind damit nicht mehr personalgebunden, sondern abstrakt verfügbar.

Einen weiteren Grenzfall würde der Abraum bei Bergbau-Unternehmungen bilden, der nichts anderes ist als im wahrsten Sinne des Wortes „vorgetane Arbeit“; hinter ihm steht als Teil des betriebswirtschaftlichen Apparates die Möglichkeit der Ausbeutung des Kohlevorkommens — niemand kann im Ernst behaupten, daß der völlig wertlose Abraum selbst ein Wirtschaftsgut sein könnte.

Charakteristikum der hier aufgezeigten Dinge ist, daß allgemein das Immaterielle gegenüber dem materiellen Ausdrucksträger an Bedeutung überwiegt. Dem Letzteren kommt entweder gar keine Bedeutung zu, er ist nur Begleiterscheinung (Abraum), oder er hat wirkungssteigernde Kraft (Kartei). Man wird daher nicht fehlgehen, wenn man diese auf der Grenze liegenden Dinge insgesamt den immateriellen Wirtschaftsgütern zurechnet.

II. Umlaufgüter

Im Gegensatz zu den Anlagegütern fallen hierunter diejenigen Dinge, die im Rahmen der Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung be- oder verarbeitet werden. Sie sind unmittelbare Grundlage der Erfüllung des Betriebszwecks, denn sie gehen zum größten Teil direkt oder indirekt in die zu erstellende Betriebsleistung ein, sie bilden nach entsprechender Be- oder Verarbeitung überhaupt erst die Betriebsleistung. Auch diese Dinge treten wieder in materieller und immaterieller Gestalt auf.

1. Materielle Umlaufgüter

Es wäre ein müßiges Unterfangen, alle möglichen materiellen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe hier aufzuführen. Die ausdrückliche Betonung der Guts-eigenschaft all dieser Dinge erübrigt sich. Wir verzichten daher auf eine Behandlung der Probleme der materiellen Umlaufgüter.

2. Immaterielle Umlaufgüter

Im Gegensatz zu den materiellen Umlaufgütern ist es aber unbedingt notwendig, bestimmte immaterielle Dinge ausdrücklich als Teile des Umlaufvermögens zu kennzeichnen³⁰⁾. Es gibt nämlich nicht ausschließlich materielle Rohstoffe, sondern auch so etwas wie „geistige Rohstoffe“. Dazu zählen neben den Originalwerken der Tonkunst oder Dichtung alle Arten von Entwürfen und Modellen für die herzustellende Betriebsleistung, beispielsweise Musterkollektionen der Textil- und Tapetenindustrie. Es ist wirklich nicht einzu-sehen, weshalb bei der Herstellung eines Buches nur Papier, Leinwand, Leim,

³⁰⁾ Meis, Hans — „Rechtsgrundsätze bei der Bilanzierung von immateriellen Werten“, Diss. Köln 1935, S. 33 f. — hält immaterielle Werte nur für Anlagegegenstände.

Bindfaden etc. als Roh- bzw. Hilfsstoffe angesehen werden, die abstrakt verfügbare geistige Leistung des Originalwerkes, die ja schließlich zu Büchern „verarbeitet“ wird, die Rohstoffeigenschaft nicht haben sollte. Übrigens handelt es sich bei dieser geistigen Leistung um einen „Rohstoff“, der die vorzügliche Eigenschaft hat, in unbeschränkter Menge vorhanden zu sein.

Abstrakt verfügbare immaterielle Hilfs- und Betriebsstoffe gibt es dagegen nicht. Bemerkt sei aber, daß hilfsstoffähnliche Eigenschaften in Einzelfällen einem immateriellen Wirtschaftsgut anhängen können, dessen Hauptwirkung jedoch auf anderem Gebiet liegt. Als Beispiel kann die Idee für eine besonders attraktive Verpackung dienen. Die beabsichtigte Hauptwirkung liegt zweifellos darin, Kaufentschlüsse zu provozieren; daher rechnen wir diese Idee dem akquisitorischen Potential zu. Unter dem Gesichtspunkt, daß die Verpackung selbst ja Hilfsstoffeigenschaft hat, erscheint die Idee für diese Verpackung dann allerdings als Hilfsstoff immaterieller Art.

Wir erkennen aus diesen Beispielen und Darlegungen jedenfalls, daß immaterielle Wirtschaftsgüter nicht nur, und ausschließlich Anlagecharakter haben, sie können sehr wohl auch Umlaufgüter sein.

Zwischen immateriellen Anlagegütern und immateriellen Teilen des Umlaufvermögens besteht der betriebswirtschaftlichen Bedeutung nach zwar ein Unterschied, dem Wesen nach jedoch nicht. Genau wie die immateriellen Teile des betriebswirtschaftlichen Apparates konkretisierte Arbeitsleistungen sein können³¹⁾, so sind auch die umlaufenden Teile des Vermögens Ideen, abstrakt verfügbare geistige Arbeitsleistungen.

Auch im Bereich der Umlaufgüter gibt es Grenzfälle zwischen den materiellen und immateriellen Gütern. Es gilt hier sinngemäß das gleiche, was oben für den Bereich der Anlagegüter festgestellt wurde: Das Immaterielle steht in seiner Bedeutung gegenüber dem materiellen Ausdrucksträger weit im Vordergrund. Ein typisches Beispiel für einen Grenzfall wäre das Manuskript, das der Autor seinem Verlag einreicht.

C. Die Arten der immateriellen Wirtschaftsgüter

Nachdem wir im vorangehenden eine sehr allgemeine Übersicht über die betrieblichen Aufgaben der immateriellen Wirtschaftsgüter gegeben haben, müssen wir im folgenden versuchen, etwas mehr ins Detail zu gehen und die verschiedenen Arten von immateriellen Gütern herauszuarbeiten. Entscheidend ist für die Klassifizierung naturgemäß der Gesichtspunkt, unter dem diese Einteilung vorgenommen wird. Für die erste Einteilung wählen wir den Gesichtspunkt, der auf Grund unserer betriebsbezogenen Betrachtungsweise

³¹⁾ Vgl. dazu das Kapitel über das Entstehen der immateriellen Wirtschaftsgüter, unten S. 25 ff.

der naheliegendste ist: Wir fragen nach der betriebswirtschaftlichen Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter und stellen fest, wo sie im Rahmen des Gelderwerbsvorgangs (bzw. im Rahmen der Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung) eingesetzt sind.

I. Einteilung nach der betriebswirtschaftlichen Bedeutung

Wir hatten schon auf Seite 5/6 der vorliegenden Arbeit darauf hingewiesen, daß der unmittelbare Zweck einer Unternehmung, der Gelderwerb, gegenüber dem eines nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betriebes einen weiterreichenden Einsatz von Mitteln erforderlich macht.

Die folgende Klassifizierung knüpft an die Verhältnisse einer Unternehmung an, weil es einfacher erscheint, eine umfassende Übersicht einzuengen, als später Erweiterungen vorzunehmen. Die Einengung dieser Übersicht bleibt einem nachgestellten, zusammenfassenden Abschnitt vorbehalten.

1. Rechtliche Grundlagen für die Existenz der Unternehmung

Die Güter dieser Gruppe beginnen bei den einfachsten rechtlichen Präliminarien der unternehmerischen Tätigkeit, wie sie im HGB für die Einrichtung kaufmännischer Unternehmungen vorgesehen sind, führen über die verschiedenen Konzessionsarten, die sich entweder auf die Art der Branche oder auf die Art der Ausübung des Gewerbes beziehen, bis hin zu den kompliziertesten Konzessionen wie beispielsweise Heimfallgesellschaftskonzessionen.

a) Allgemeine rechtliche Grundlagen

Hierher gehören nur diejenigen Voraussetzungen, die von allen Unternehmungen — gleichgültig welcher Größe und Branche — erfüllt werden müssen, um ins Rechtsleben eintreten zu dürfen³²⁾. Selbstverständlich ist das immaterielle Wirtschaftsgut, das auf diese Weise dem Unternehmungs-Apparat eingegliedert wird, nicht die „rechtliche Grundlage“, aber es ist schwierig, das eingegliederte Wirtschaftsgut begrifflich zu erfassen. Wir müssen uns daher mit einer Umschreibung helfen: Geldkapital und Arbeitsleistungen werden eingesetzt, um dem Unternehmen den Eintritt ins Rechtsleben zu ermöglichen. Die Wirkungskraft dieses eigenartigen Wirtschaftsgutes, das als solches niemals an anderer Stelle so bezeichnet worden ist, bleibt in aller Regel bis zum Ende der Totalperiode der Unternehmung vorhanden.

b) Besondere rechtliche Grundlagen

aa) branchenbedingt

Wenn die Betätigung in einer Branche konzessionspflichtig ist, dann sind diese Konzessionen den Gütern der vorliegenden Gruppe zuzurechnen. Es ist zu denken an die Erlaubnis zum Betrieb der Geschäfte von Kreditinstituten³³⁾, die Apothekenrechte³⁴⁾, die Schankerlaubnis im Gaststättengewerbe³⁵⁾ und die Eintragung in die Handwerksrolle³⁶⁾.

³²⁾ Beispielsweise die Anmeldung zum Handelsregister und die Anzeigen nach den §§ 14 ff. GewO.

³³⁾ Vgl. §§ 3 und 4 KWG.

³⁴⁾ Vgl. §§ 29—40 GewO.

³⁵⁾ § 1 GaststättenG.

³⁶⁾ § 7 HandwO.

Hinsichtlich der Apothekenrechte sei noch betont, daß es keine Rolle spielt, ob es sich um persönliche Apothekenrechte handelt oder nicht; zu dem betriebswirtschaftlichen Apparat einer Apotheke gehört dort, wo es gefordert wird, notwendigerweise ein Apothekenrecht — wenn es persönlicher Art ist, dann ist nur seine Existenz im Rahmen des Apparates abhängig von der Verbindung Apparat — Inhaber des Rechtes. Die Bindung an eine Person ist aber nur eine bestimmte Eigenschaft des Rechtes und sagt nichts über seine Eigenschaft als Mittel zur Erreichung des Betriebszwecks aus, über seine Guts-eigenschaft also. Wenn das Apothekenrecht nicht persönlicher Art ist, dann ergeben sich keine Zweifelsfragen.

bb) bedingt durch die Art der Ausübung der Tätigkeit

Im Gegensatz zu den vorgenannten Branchenkonzessionen gehören hierher diejenigen Konzessionen, die sich auf die Art der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit³⁷⁾ beziehen: Beispielsweise die Konzessionen für das ambulante Gewerbe. Auch hier gilt das oben über die persönlichen Apothekenrechte Gesagte, denn diese Konzessionen für das ambulante Gewerbe werden in aller Regel persönlicher Art sein: Es ist für die Zugehörigkeit zu einem betriebswirtschaftlichen Apparat nicht entscheidend, ob die Konzession persönlicher oder abstrakter Art ist.

cc) bedingt durch die Rechtsform der Unternehmung

Ein gutes Beispiel hierfür war das Konzessionssystem, das früher in Deutschland für die Aktiengesellschaften bestanden hatte³⁸⁾. Unabhängig von Konzessionen sollte man aber auch noch andere Dinge hierher rechnen: So müssen beispielsweise Kapitalgesellschaften ihre Satzung oder ihren Gesellschaftsvertrag gerichtlich oder notariell beurkunden lassen³⁹⁾. Solche rechtlichen Voraussetzungen, oder besser, die zur Erfüllung aufgewandten Beträge werden m.E. etwas leichtfertig als „Gründungsaufwand“ abgetan; in Wirklichkeit handelt es sich doch um eine *conditio sine qua non* für die Unternehmung in der beabsichtigten Form, und die Urkunden haben dadurch für die Zeit der Existenz der Unternehmung in ihrer ursprünglichen Form die ökonomische Qualifikation eines Wirtschaftsgutes.

2. Immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen der Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung

a) Im Rahmen der Beschaffung

Unter den hierher gehörigen immateriellen Wirtschaftsgütern sind zunächst zu nennen die Bezugsrechte und Zuteilungsquoten. Natürlich stehen hinter diesen Bezugsrechten etc. materielle Wirtschaftsgüter, zu deren Bezug aber

³⁷⁾ Vgl. hierzu die §§ 42 b, 43, 44 a, 55 ff. GewO.

³⁸⁾ Abgesehen von den drei Hansestädten, Oldenburg, seit 1868 Sachsen, in beschränktem Umfang Württemberg und Baden, hatten die deutschen Länder auch nach Einführung des ADHGB v. 1857 das aus dem franz. Code de Commerce v. 1807 übernommene Konzessionssystem für Aktiengesellschaften beibehalten. Es wurde erst durch die sog. 1. Aktiennovelle vom 11. Juni 1870 aufgehoben. Vgl. Cohn-Fick-Zehentbauer, „Die Aktiengesellschaft“ 1. Bd. „Zürich 1921, S. 42 ff.

³⁹⁾ S. § 16 Abs. 1 AktG. und § 2 Abs. 1 GmbHG.

bestimmte Berechtigungen erforderlich sind. Die Eigentümlichkeit der Bezugsrechte besteht ja gerade darin, daß der Bezug der materiellen Wirtschaftsgüter ohne sie unmöglich ist; und so gesehen, erweist sich das Bezugsrecht als das Bewirkende und der spätere Zufluß der materiellen Wirtschaftsgüter als das Bewirkte, womit die Behauptung der Identität beider Dinge widerlegt und die Trennung bewiesen wäre⁴⁰⁾.

Die ausschließenden Beschaffungsverhältnisse brauchen nun aber nicht immer rechtlicher Art zu sein, sie können auch faktischer Art sein, wie das bei engen Geschäftsbeziehungen häufig der Fall ist.

Sehr schlecht von den Geschäftsbeziehungen zu unterscheiden — die nach dem oben Gesagten so etwas wie eine psychologische Monopolstellung sind — ist der Ruf der Firma, an dessen Schaffung häufig Generationen mühsam und verantwortungsvoll gearbeitet haben.

Neben diesen Beschaffungsverhältnissen nehmen Kenntnisse und Erfahrungen auch im Rahmen der Beschaffung einen breiten Raum ein.

b) im Rahmen der Produktion

An erster Stelle sind zu nennen die rechtlichen Grundlagen einer Produktionstätigkeit⁴¹⁾, beispielsweise die Bergbauberechtigungen⁴²⁾. Es könnte sich hierbei eine Konkurrenz zu den unter 1. „Rechtliche Grundlagen für die Existenz der Unternehmung“ genannten Dingen ergeben, wenn eine Unternehmung zum Beispiel nur die Erdölförderung betreiben würde. Im Interesse einer klaren Abgrenzung wollen wir aber doch zwischen den Voraussetzungen für die rechtliche Existenz der Unternehmung überhaupt und der Möglichkeit der Leistungserstellung unterscheiden.

An zweiter Stelle steht dann der große Komplex der geistigen Grundlagen der Produktion: Erfindungen, Verfahrensweisen, Geheimverfahren (Rezepte); Originalwerke der Tonkunst oder Dichtung.

Für die Eigenschaft, geistige Grundlage eines Leistungserstellungsprozesses zu sein, ist es vollkommen unbeachtlich, ob beispielsweise die Erfindung geschützt ist oder nicht, sowie ob es sich um eine eigene oder eine fremde Erfindung handelt. All das sind Begleiterscheinungen, die in anderem Zusammenhang wichtig sind.

Neben den rechtlichen, den geistigen Grundlagen des Prozesses der Leistungserstellung sind als drittes noch faktische Grundlagen zu nennen. Man denke hierbei an den Abraum bei Bergwerks-Unternehmungen und die Aufschlußbohrungen bei Erdölunternehmungen. Die Leistungserstellung wird überhaupt erst durch diese Dinge ermöglicht, wobei keineswegs der weggeräumte Teil der Erdoberfläche Gegenstand des Interesses war, vielmehr die dergestalt in die Verfügungsgewalt bekommenen Bodenschätze.

40) Vgl. dazu Seite 12 der vorliegenden Arbeit.

41) Vgl. hierzu den Katalog des § 16 GewO.

42) Aufschluß über dieses höchst unklare und unübersichtliche Rechtsgebiet gibt Boldt, Gerhard, „Staat und Bergbau“, Bd. II der Schriftenreihe des Instituts für Wirtschaftsrecht an der Universität Köln, München/Berlin 1950. Vgl. insbesondere S. 15 ff.

c) im Rahmen des Absatzes

Die im Rahmen des Absatzes eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter haben ein gemeinsames Kennzeichen: Sie bezwecken in irgend einer Form den Schutz vor Konkurrenz. Das ist bei Patenten (zu unterscheiden von der zugrunde liegenden Erfindung, die ja Grundlage der Produktion ist!) besonders augenfällig; dagegen wird es kaum deutlich bei den primitivsten Grundlagen des akquisitorischen Instrumentariums: Wenn beispielsweise ein Cafétier sein Geschäft eröffnet, muß er seine potentiellen Kunden davon in Kenntnis setzen. Dadurch differenziert er sich schon von allen übrigen Cafés der Umgebung.

Wir finden zunächst die öffentlich-rechtliche Form des Schutzes, wie beispielsweise Warenzeichen⁴³⁾, Patent⁴⁴⁾ und Musterschutzrechte⁴⁵⁾ aller Art. Die Patente verstehen wir dabei nicht als dem Eigentum ähnliche Rechte — wie das bei Böhm-Bawerk geschieht⁴⁶⁾ — sondern ihrem wirtschaftlichen Charakter entsprechend als ausschließende Absatzverhältnisse. In diesem Zusammenhang muß auch noch das — allerdings privat-rechtliche — Verlagsrecht erwähnt werden.

Neben dem öffentlich-rechtlichen Schutz steht der privat-rechtliche. Er tritt in Form von Wettbewerbsausschlüssen, Absatzverträgen u. dgl. in Erscheinung. Es ist dabei zu beachten, daß Absatzquoten sowohl eine Form des Schutzes vor Konkurrenz als auch eine Form der Beschränkung der Unternehmungstätigkeit eben durch diese Konkurrenz darstellen können. Ein Zweck-Mittel-Verhältnis, kraft dessen eine Absatzquote zum Wirtschaftsgut wird, ist natürlich nur im Falle des Schutzes anzunehmen.

Ähnlich wie wir das schon für die im Rahmen der Beschaffung eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter gezeigt hatten, braucht auch hier der Schutz nicht unbedingt rechtlicher Art zu sein, er kann rein faktischer Natur sein. Dann äußert er sich nämlich auf Seiten der Abnehmer in Form von Präferenzen.

Worauf diese Präferenzen im Einzelfall beruhen, ist schwer festzustellen. Grundsätzlich sind die zwei großen Gruppen der persönlichen und der sachlichen Präferenzen denkbar. Der Grund für vorhandene persönliche Präferenzen kann in den Personen des Unternehmers oder auch seiner Angestellten liegen. Die sachlichen Präferenzen können im Ruf und Namen der Firma oder in den erbrachten Leistungen begründet sein.

Welcher Art die Präferenzen auch sein mögen, sie haben auf Seiten der Unternehmung stets ein verursachendes Pendant, das wir als „akquisitorisches Po-

43) Vgl. hierzu im einzelnen Spengler, Albrecht, „Wettbewerb“, Forkel-Verlag Stuttgart (o.J.).

44) Vgl. Patentgesetz i.d.F. vom 18. Juli 1953.

45) Die einzelnen Schutzgesetze sind:

a) Gesetz betreffend das Urheberrecht an Werken der bildenden Künste und der Photographie vom 9. Januar 1907,

b) Gebrauchsmustergesetz i.d.F. vom 16. Juli 1953,

c) Gesetz betreffend das Urheberrecht an Mustern und Modellen (Geschmacksmustergesetz) vom 11. Januar 1876,

d) Gesetz betreffend das Urheberrecht an Werken der Literatur und der Tonkunst vom 19. Juni 1901.

46) Böhm-Bawerk a.a.O. S. 44; vgl. auch Anmerkung 25 der vorliegenden Arbeit.

tential“ bezeichnen wollen. Dieser Begriff ist plastischer als „Ruf und Namen der Firma“ und trifft auch das Wesen der Dinge besser; außerdem ist er weiter als der letztere Begriff, denn er bezeichnet alles das, was die Kaufentschlüsse der potentiellen Abnehmer der Leistungen der Unternehmung provozieren soll.

Wir müssen uns in diesem Zusammenhang mit dem Problem der „Kundschaft“ und der in der Literatur weit verbreiteten Ansicht auseinandersetzen, daß die Kundschaft ein „immaterieller Wert“ sei (in aller Regel werden die Begriffe „immaterieller Wert“ und „immaterielles Wirtschaftsgut“ synonym gebraucht). Schon Böhm-Bawerk hatte versucht zu beweisen, daß es sich bei der Kundschaft um kein Gut handelt oder handeln kann⁴⁷⁾. Allerdings war seine Beweisführung insofern umständlich, als er mit dem „Wert“ der Kundschaft arbeitete und diesen Wert auf eine Antizipation des künftigen Nutzens zurückführte, der in den gleichbleibenden Kaufgewohnheiten begründet sei. Die „Kundschaft“ repräsentiert demnach eine Summe zukünftiger Gewinne, ist aber selbst kein Gut.

Das eigentliche Problem liegt aber bei den „Kaufgewohnheiten“, das hatte Böhm-Bawerk nicht berücksichtigt. Hier müssen unsere Untersuchungen ansetzen. Wir fragen zunächst, was unter „Kundschaft“ eigentlich zu verstehen ist. Kundschaft ist eine Gesamtheit von — natürlichen oder juristischen — Personen, die als Abnehmer der Leistungen einer Unternehmung aufgetreten sind und potentielle Käufer der Leistungen bleiben. Wenn überhaupt, dann kommen allenfalls die potentiellen Käufer als „immaterieller Wert“ in Betracht, niemals die früheren Abnehmer — insoweit hat Böhm-Bawerk Recht.

Aber uns interessiert ja nicht das, was als „Wert“ in Frage kommen könnte, sondern uns interessieren die einzelnen Bestandteile des betriebswirtschaftlichen Apparates. Und es leuchtet wohl ohne weiteres ein, daß eine Person nicht ein solcher Bestandteil sein kann.

Der entscheidende Einwand gegen die Kundschaft als immaterielles Wirtschaftsgut ist folgender: Gegenstand des Interesses der Unternehmung sind ja nicht nur diejenigen potentiellen Käufer, die einmal wirklich Abnehmer waren, sondern es sind grundsätzlich alle potentiellen Käufer.

Es ist unter diesen Umständen klar, daß die Unternehmung ein Instrumentarium aufbaut, um die Kaufhandlungen der potentiellen Käufer zu provozieren⁴⁸⁾. Dieses Instrumentarium ist erstens das, was man als Bestandteil des betriebswirtschaftlichen Apparates ansehen kann, und zweitens das, was wir oben als akquisitorisches Potential bezeichnet haben.

Wir sehen also, daß die Kundschaft grundsätzlich nicht ein immaterielles Wirtschaftsgut sein kann, nicht einmal dann, wenn sie — wie im Falle von Versicherungsunternehmungen, Lesezirkeln, Leseringen u. dgl. — verpflichtet

47) Vgl. Böhm-Bawerk a.a.O. S. 105 ff.

48) So auch Weyermann a.a.O. S. 197 und Gutenberg a.a.O. Bd. 1 S. 106 ff. und Bd. 2 S. Kapitel ff. Vgl. auch Lohmann a.a.O. S. 91: „Die Kenntnis der Elastizität der Nachfrage und der Faktoren, von denen sie abhängt, würde dem Verkaufsleiter eventuell erlauben, sie vom Unternehmen aus zu beeinflussen und damit den Umfang des Umsatzes zu erhöhen.“

ist, Kaufhandlungen vorzunehmen. Im letzteren Fall hätten wir es mit Absatzverträgen zu tun, die schon oben erwähnt wurden.

d) Die Organisation

Was den funktionsfähigen betriebswirtschaftlichen Apparat ausmacht, sind nicht isolierte, einzelne Wirtschaftsgüter, sondern die Tatsache, daß diese einzelnen Wirtschaftsgüter in eine ganz bestimmte Ordnung gebracht wurden, auf einander abgestimmt und kombiniert sind. Es ist ein ganz erheblicher Aufwand von Geldkapital und Arbeit nötig, um die in ihrer Isoliertheit nutzlosen Wirtschaftsgüter soweit zusammenzufügen, daß der betriebswirtschaftliche Apparat „steht“.

Das Wirtschaftsgut „Organisation“, selbst ein Bestandteil des sachlichen Apparates (worunter wir sowohl materielle wie auch immaterielle Dinge verstehen), reicht über den bloßen sachlichen Apparat hinaus, weil es die Menschen mit umfaßt. Denn um eine funktionsfähige Unternehmung zu schaffen, müssen Wirtschaftsgüter mit Wirtschaftsgütern, Wirtschaftsgüter mit Menschen und Menschen mit Menschen kombiniert werden. Das Ergebnis dieses Kombinierens ist dann letztlich die Organisation, jenes gedanklich faßbare, realiter nicht greifbare Wirtschaftsgut, dessen ungeheure Bedeutung für die Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung dann auf der Hand liegt, wenn man sich die Unternehmung einmal ohne (!) oder nur mit einer unzureichenden Organisation vorstellt. Dabei erweist sich die Organisation klar als *conditio sine qua non* der Leistungserstellung und Leistungsverwertung und damit weiterhin des beabsichtigten Gelderwerbs.

Bei Errichtung eines betriebswirtschaftlichen Apparates muß notwendigerweise eine Organisation geschaffen werden. In der Folgezeit ist diese Organisation dann jedoch steten Wandlungen unterworfen, die aber nur selten an die Grundfesten eines Organisationsprinzips rühren.

Den Tatbestand des Organisiertseins finden wir in allen Bereichen der betrieblichen Tätigkeit, infolgedessen wird die Organisation in der Literatur häufig in Innen- und Außenorganisation eingeteilt⁴⁹⁾. Sonderlich aufschlußreich ist diese Einteilung jedoch nicht, wir bleiben daher dabei, allgemein nur von der Organisation zu sprechen. Woran wir aber anknüpfen wollen, das ist die Ausdehnung der Organisation auf alle betrieblichen Bereiche. Wir nehmen daher den ganzen, in der Unternehmung wirkenden Erfahrungsschatz in bezug auf den Betriebsablauf ebenfalls unter den Begriff der Organisation.

Noch unter einem anderen Gesichtspunkt wollen wir die Organisation betrachten. Es ist bekannt, daß nur unter ganz bestimmten Umständen eine optimale Ergiebigkeit der menschlichen Arbeit erreicht werden kann, daß die Grenze für die Intensität der menschlichen Arbeit je nach den Begleitumständen mehr oder weniger weit hinausgeschoben wird. Es ist klar, daß jedes Unternehmen danach trachten wird, die Bedingungen, unter denen die menschliche Arbeit zu leisten ist, möglichst so zu gestalten, daß ein besonders günstiges Verhältnis von (Lohn/Gehalt + direkten und indirekten Sozial-

⁴⁹⁾ S. Mohr, Heinz, a.a.O. S. 38/39.

aufwendungen) und geleisteter Arbeit erreicht wird. Einer der wesentlichen Faktoren für eine solche optimale Ergiebigkeit der menschlichen Arbeit ist das Betriebsklima, das übrigens auch für die Fluktuation der Arbeitskräfte von Bedeutung ist. Das gute oder schlechte Betriebsklima ist nun aber auch im wesentlichen eine Funktion der Unternehmensleitung, besser gesagt, wird funktional bedingt durch den Niederschlag der Idee der Unternehmensleitung, der Organisation. Wir erfassen also auch unter dem Begriff der Organisation konkretisierte, verhältnisartige Bedingungen für eine besondere Ergiebigkeit der menschlichen Arbeit.

e) Das Problem der Belegschaft

Die Belegschaft wird vielfach als immaterieller Wert oder sogar auch als immaterielles Wirtschaftsgut angesehen. Das offenbart sowohl eine Unklarheit hinsichtlich des Begriffes der Belegschaft als auch hinsichtlich des Wirtschaftsgut-Begriffes. Obwohl wir die erwähnte Auffassung eigentlich ohne nähere Begründung ablehnen könnten, ist sie doch so interessant, daß wir sie einer Prüfung unterziehen wollen.

Dabei stellen wir an den Anfang die Feststellung, daß eine Belegschaft eine Gesamtheit von in einem Betrieb arbeitenden Menschen ist; sie ist, als Komplex gesehen, eine Zusammenfassung heterogener Bestandteile. Es ist selbstverständlich, daß die einzelnen arbeitenden Menschen nicht begrifflich zu Wirtschaftsgütern degradiert werden dürfen. Wenn aber trotzdem hier von „Werten“ gesprochen wird, dann müssen diese Werte auf etwas anderem beruhen, als auf den Menschen. Zur Prüfung dieser Frage versuchen wir, die Belegschaft auf Grund der Arbeitsaufgabe der einzelnen Menschen in Gruppen zu zerlegen.

Beginnen wir mit dem Teil der Belegschaft, dessen Arbeitsaufgabe rein ausführender Art ist. Abgesehen davon, daß durch eine geeignete Organisation besondere Sorgfalt und Intensität bei der Ausführung der Arbeitsaufgabe provoziert werden kann, ist es durchaus möglich, daß die arbeitenden Menschen auf Grund ihres Alters, ihrer körperlichen Verfassung und auf Grund einer ethisch und traditionell bedingten Einstellung zur Arbeit sorgfältiger und schneller arbeiten als die entsprechende Belegschaftsgruppe in einem anderen branchengleichen Betrieb. In diesem Fall würde der erstere Betrieb gegenüber dem zweiten auf Grund seiner Arbeitskräfte eine Differentialrente erzielen. Ob er aber eine Differentialrentenquelle besitzt, hängt davon ab, wie stark der Grad der Bindung dieser Arbeitskräfte an den Betrieb ist. Das reine „Bessersein“ der Arbeitskräfte und die — rechtliche oder faktische — Sicherung machen die Rentenquelle aus, und nur sie ist Wirtschaftsgut und Grundlage eines Wertes. Ihrem Entstehen nach ist diese Rentenquelle einerseits konkretisierte Arbeitsleistung des Unternehmers - er hat sich ja die Leute ausgesucht — und andererseits in bezug auf die Sicherung des Besserseins der Arbeitskräfte und vor allem ihres Verbleibens im Betrieb ein konkretisiertes Handeln und Verhalten der Arbeitskräfte und des Unternehmers⁵⁰⁾.

⁵⁰⁾ Vgl. hierzu das Kapitel über das Entstehen der immateriellen Wirtschaftsgüter, S. 25 der vorliegenden Arbeit.

Je mehr dispositive Elemente in der Arbeitsaufgabe enthalten sind, desto mehr muß man den Komplex „Belegschaft“ differenzieren, desto kleiner werden die Gruppen, die man bilden kann, bis schließlich nur noch einzelne Menschen übrig bleiben. Soweit sich dispositive Arbeitsleistungen schon konkretisiert haben, sind sie ohnehin von der Belegschaft losgelöst, als immaterielle Wirtschaftsgüter zu sehen. In unmittelbarer Abhängigkeit zu einer bestimmten Belegschaftsgruppe steht nur die auf dem „Bessersein“ der dispositiven Arbeitsleistungen beruhende Rentenquelle, wobei aber das Vorliegen einer Sicherung für das Verbleiben der Arbeitskräfte wieder unbedingtes Erfordernis ist, damit man von einer Rentenquelle sprechen kann.

Es sollen als besondere Belegschaftsgruppe auch noch diejenigen Leute genannt sein, deren Arbeitsaufgabe darin besteht, geistige Grundlagen der Produktion oder geistige „Rohstoffe“ zu erarbeiten. Das Entstehen dieser Dinge als Wirtschaftsgüter liegt ja noch in der Zukunft, und die Aussicht auf künftige Wirtschaftsgüter kann für sich allein auch nicht Wirtschaftsgut sein. Lediglich die Sicherung des Verbleibens dieser Arbeitskräfte im Betrieb — also einwandfrei eine Form der Macht — könnte als Bestandteil des betriebswirtschaftlichen Apparates angesehen werden.

Was die Kenntnisse, Fähigkeiten, Erfahrungen und sonstigen Eigenschaften der einzelnen Belegschaftsangehörigen anbelangt, so sind diese Dinge — so weit sie nicht oder noch nicht abstrakt verfügbar sind — Grundlage für die Differentialrenten, die die Unternehmung erzielt, und ob eine Differentialrentenquelle vorhanden ist, hängt wieder von der Sicherung des Verbleibens der Arbeitskräfte im Unternehmen ab. Erst wenn diese Eigenschaften von ihrem ursprünglichen Träger abstrahiert werden konnten, sind sie selbst Bestandteile des betriebswirtschaftlichen Apparates geworden.

Es dürfte nach alledem klar sein, daß es schlechterdings unmöglich ist, generell zu sagen, ob und was für ein Bestandteil die Belegschaft im Rahmen eines betriebswirtschaftlichen Apparates ist. Das läßt sich vielmehr nur für den konkreten Einzelfall feststellen, vielleicht sogar nur für den einzelnen Arbeitenden innerhalb der Belegschaft. Die Vorstellung jedoch, die man allenthalben in der Literatur findet, daß die Belegschaft insgesamt einen „immateriellen Wert“ darstelle, wird zwar durch die praktische Erfahrung bei der Übertragung oder Veräußerung von Unternehmungen gedeckt, kann aber der Vielschichtigkeit der Erscheinungen nicht gerecht werden.

3. Sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter

a) Grundlagen für einen „vorzeitigen“ Gelderwerb

Es kommt vor, daß die Errichtung oder die Erweiterung eines Unternehmens daran scheitert, daß sich dritte Personen weigern, ein bestehendes Miet- oder Pachtverhältnis vorzeitig aufzulösen, vorzeitig auf die Ausnutzung einer Konzession zu verzichten o. ä. Der Erfüllung des Betriebszwecks steht in diesen Fällen eine zeitliche Unmöglichkeit entgegen.

Diese zeitliche Unmöglichkeit gilt es zu beheben, denn der Unternehmer hat in der Regel ein Interesse daran, im Hinblick auf die Gewinnmöglichkeit seine Tätigkeit möglichst bald zu beginnen. Man wird also versuchen, mit Hilfe von Abstandszahlungen die Dritten zur Aufgabe ihrer Weigerung zu bewegen. Das Aufgeben der Weigerung — ein bestimmtes Handeln und Verhalten der Dritten — ist also ein Mittel, um früher — und damit auch per Saldo mehr — Geld zu verdienen, kurz, ein Mittel zur Erfüllung des Betriebszwecks. Dieses Zweck-Mittel-Verhältnis verleiht dem Handeln und Verhalten der Dritten die ökonomische Gutsqualifikation.

Das gleiche Zweck-Mittel-Verhältnis tritt auch dann in Erscheinung, wenn durch irgend etwas auf andere Weise eine vorzeitige Erfüllung des Betriebszwecks gewährleistet wird. Es ist beispielsweise gar nicht selten, daß die Errichtung eines Fabrikgebäudes durch Überstunden- und Nachtarbeit wesentlich schneller bewerkstelligt wird, als wenn nur in normaler Arbeitszeit gearbeitet worden wäre⁵¹⁾. Mit dem Fabrikgebäude ist dann gleichzeitig in zeitlicher Hinsicht eine Rentenquelle entstanden, die ja ex definitione die ökonomische Gutsqualifikation besitzt. Die Überstunden- und Nachtarbeitszuschläge stellen dann die Investitionen für diese Rentenquelle dar.

b) Grundlagen für Ertragszuflüsse oder Aufwandsersparnisse, die keine Gegenleistung erfordern

Unter diesem Punkt sind alle diejenigen Dinge zu nennen, die dazu verhelfen, daß der Gewinn der Unternehmung steigt, ohne daß betriebliche Leistungen (zusätzlich) abgesetzt werden. Das ist grundsätzlich auf zweierlei Weise möglich: Entweder es fließen Erträge zu, oder es wird der Aufwand reduziert.

Als Beispiel für Ertragszuflüsse ohne betriebliche Gegenleistung sind Gewinnübertragungsvereinbarungen zu nennen. Eine Form der Aufwandsvermeidung bilden bestimmte Abgabepreferenzen, insbesondere Steuerpräferenzen. Zum betriebswirtschaftlichen Apparat gehören dabei naturgemäß nur die Präferenzen auf dem Gebiet der sogenannten Kostensteuern.

4. Zusammenfassung

Wir hatten in der Einleitung zu der vorliegenden Gliederung der immateriellen Wirtschaftsgüter betont, daß wir zunächst die Verhältnisse einer Unternehmung betrachten wollen, eines Betriebes also, dessen Zweck in der Gewinnerzielung besteht. Daneben gibt es nun aber diejenigen Betriebe, die nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeiten und sehr häufig sogar Zuschußbetriebe sind. Ihr Zweck besteht hauptsächlich in der Erbringung einer Leistung, wobei aber selbstverständlich das wirtschaftliche Prinzip, d.h. das Rationalprinzip beachtet werden muß. Die Abweichungen in der Zwecksetzung haben zur Folge, daß wir einen Teil der in einer Unternehmung vorhandenen immateriellen Wirtschaftsgüter nicht in dem betriebswirtschaftlichen Apparat eines nach dem gemeinwirtschaftlichen Prinzip arbeitenden Betrieb vorfinden.

⁵¹⁾ Beachte den interessanten Sachverhalt, der dem Urteil des FG Düsseldorf vom 30. 1. 1956 zugrunde lag. Siehe EFG Jg. 1957 S. 192.

Es fehlen insbesondere alle immateriellen Wirtschaftsgüter, die einen Schutz vor Wettbewerb bewirken. Die Konkurrenz ist ein gesellschaftswirtschaftliches Phänomen. Bei Erfüllung der Aufgaben eines Hoheitsträgers ist Wettbewerb normalerweise ausgeschlossen. Hoheitsträger haben von vornherein die Macht, die sich Unternehmungen erst mühsam in ihren betriebswirtschaftlichen Apparat eingliedern müssen.

Notwendigerweise vorhanden sind dagegen die immateriellen Wirtschaftsgüter, die Grundlage eines Leistungserstellungsprozesses sind, ferner die Organisation und alle damit zusammenhängenden Dinge, sowie — ähnlich wie in einer Unternehmung — zahlreiche Rentenquellen, die aber selbst nicht in Erscheinung treten, sondern sich stets an die Güter höherer Spezialisierung anschließen.

II. Einteilung unter dem Gesichtspunkt der Verkehrsfähigkeit

Die Bedeutung einer Einteilung der immateriellen Wirtschaftsgüter nach dem Grad ihrer Verkehrsfähigkeit ist hauptsächlich für die Bilanzierung dieser Wirtschaftsgüter gegeben. Da die Literatur — soweit ich das feststellen konnte — die immateriellen Wirtschaftsgüter nur als Gegenstände der Bilanzierung gesehen und untersucht hat, ist die folgende Einteilung die wohl verbreitetste.

1. Immaterialgüterrechte

Hierunter fallen alle diejenigen immateriellen „Werte“, die — wie Löbel⁵²⁾ schreibt — „als selbständige Rechte existieren und als Einzelgüter wie körperliche Gegenstände übertragen werden können. Zu dieser Gruppe gehören: die Patent-, Firmen-, Warenzeichen-, Gebrauchsmuster-, Geschmacksmuster-, Urheber- und Verlagsrechte, sowie auch die Konzessionen“.

2. Immaterialgüter

Unter dieser Bezeichnung werden die selbständigen immateriellen Werte (die ältere Literatur der Betriebswirtschaftslehre sprach nicht von „Wirtschaftsgütern“) zusammengefaßt, die dem Kriterium der Veräußerlichkeit genügen und daher als „selbständig bewertbar“ angenommen werden. Man findet für sie auch die Bezeichnungen „rein tatsächliche Verhältnisse“ und „Rechtslagen“. Im wesentlichen handelt es sich bei den hierher gezählten Dingen um ungeschützte Erfindungen, Geschäftsgeheimnisse, Fabrikationsgeheimnisse u. dgl.⁵³⁾.

3. Der ideelle — oder immaterielle — Geschäftswert

Hierzu zählen nach Löbel⁵⁴⁾: Guter Ruf der Firma, anhängliche und kaufkräftige Kundschaft, guter Absatz, Monopol- bzw. monopolähnliche Stellung, Preisabreden mit anderen Anbietenden, günstiger Standort, gute äußere und

⁵²⁾ Löbel, Georg, „Der ideelle Geschäftswert vom betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Standpunkt“, Diss. Frankfurt/Main 1933 S. 1.

⁵³⁾ Löbel a.a.O. S. 1.

⁵⁴⁾ Löbel a.a.O. S. 12 f.

innere Organisation, günstige Kapitalform, leistungsfähige Angestellten- und Arbeiterschaft, optimale Kostengestaltung⁵⁵).

Die vorstehende Einteilung hat auf den ersten Blick den Vorzug bestechender Klarheit. Er erscheint daher verständlich, daß nahezu alle bisherigen Arbeiten und Abhandlungen über das Thema „immaterielle Werte“ mit dieser oder einer ähnlichen Gruppierung sich begnügen.

Bei näherem Zusehen erweist sich jedoch der Einteilungsgesichtspunkt der Verkehrsfähigkeit für wirtschaftliche Zwecke ungeeignet, zeigt sich hinter der vermeintlichen Klarheit ein heilloses Durcheinander. So muß doch beispielsweise die Abgrenzung zwischen den Gruppen 1 und 2 vom wirtschaftlichen Standpunkt als gekünstelt bezeichnet werden, denn was unterscheidet wohl eine patentierte Erfindung von einer nicht patentierten? Das Wesen der Erfindung wird durch die rechtlichen Formalitäten nicht berührt.

Die gleichen Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich auch zwischen den Gruppen 1 und 3, wenn beispielsweise rechtlich geschützte monopolähnliche Stellungen, denn solche gewähren ja die dort aufgezählten Rechte mit Ausnahme der Konzessionen, der ersten Gruppe zugerechnet werden und die nur faktisch vorhandenen in die dritte Gruppe einbezogen werden. Der Formalismus der Einteilung wird hier ganz deutlich.

D. Das Entstehen der immateriellen Wirtschaftsgüter

I. Allgemeines

Wir kennen aus den vorangegangenen Darlegungen die Aufgaben, Bedeutung und Arten der immateriellen Wirtschaftsgüter. Im folgenden wenden wir uns nun der Frage zu, wie diese Dinge entstehen.

Es bedarf wohl keines ausdrücklichen Hinweises, daß sie nicht „ganz von selbst“, sozusagen als Geschenk einer freundlichen Umwelt, plötzlich vorhanden sind — eine derartige Vorstellung käme dem Aberglauben verdächtig nahe. Die einfache Feststellung, daß eine bestehende Unternehmung gegenüber einer neu gegründeten von vornherein gewisse Vorteile aufweise, ist für eine Aussage über das Wesen der immateriellen Wirtschaftsgüter vollkommen ungeeignet. Um einen entscheidenden Wesenszug dieser Dinge zu erfassen, ist es vielmehr notwendig, auf die Art ihres Entstehens einzugehen.

II. Konkretisierung von Arbeitsleistungen

Wenn wir einmal ein beliebiges materielles Wirtschaftsgut betrachten, dann stellen wir fest, daß dieses Gut zwar zu einem erheblichen Teil aus „Materie“ besteht, wobei aber das Entscheidende ist, daß diese Materie eine Bearbeitung erfahren hat. Normalerweise ist jedes Wirtschaftsgut materieller Art ein Produkt aus Materie und menschlicher Arbeitsleistung. Solange wie das ma-

⁵⁵) Eine Systematik ist in dieser Einteilung und Aufzählung der zum Geschäftswert gezählten Dinge nicht vorhanden, Ursachen und Wirkungen werden nebeneinander aufgeführt (Ruf der Firma — anhängliche Kundschaft). Wirtschaftsgüter in unserem Sinne können aber nur Ursachen sein.

terielle Wirtschaftsgut existiert, befindet sich die neben dem Material zu seiner Schaffung aufgewandte menschliche Arbeitsleistung in einem Zustand des „Konkretisiert-Seins“.

Es ist doch nun durchaus denkbar, daß die menschliche Arbeit für sich genommen, also unabhängig von jedem Material, ebenfalls einen Zustand des Konkretisiert-Seins erlangt, praktisch also „festgerinnt“. In der Tat vollzieht sich das auch, wie wir im folgenden näher zeigen wollen. Es handelt sich sogar hierbei um die an Bedeutung überragende Art des Entstehens immaterieller Wirtschaftsgüter.

Bevor wir aber in die Betrachtung eintreten, müssen wir uns jedoch noch ein wenig mit dem Phänomen der menschlichen Arbeit befassen. „Arbeit ist die Betätigung geistiger, seelischer und körperlicher Kräfte im Dienste der Bedarfsdeckung des sozialen Ganzen“, sagt Bülow⁵⁶⁾. Für unsere weiteren Untersuchungen ist es zweckmäßig, die menschlichen Arbeitsleistungen in geistig-schöpferische und ausführende Arbeitsleistungen zu unterteilen, wengleich diese Unterteilung in Hinblick auf den Komplexcharakter, den menschliche Arbeit immer haben wird, als etwas grob erscheinen mag⁵⁷⁾.

Diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die ihrem Entstehen nach konkretisierte, besser vielleicht, abstrakt verfügbar gewordene Arbeitsleistungen geistig-schöpferischer Art sind, bereiten bei der Betrachtung die geringeren Schwierigkeiten. Ein prägnantes Beispiel dafür ist das Entstehen eines Originalwerkes der Tonkunst oder Dichtung. Der „geistige Rohstoff“ ist hier klar als immaterielles Wirtschaftsgut zu erkennen. Das trifft auch in vollem Umfang für die geistigen Grundlagen der Produktion zu: Erfindungen, Fabrikationsgeheimnisse etc.

Aber nicht immer sind die Verhältnisse so klar zu überschauen, insbesondere dann nicht, wenn es sich um immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, die durch Arbeitsleistungen des Unternehmers entstanden sind, sozusagen konkretisierte Unternehmerleistungen sind. Um hier Klarheit zu gewinnen, knüpfen wir zweckmäßigerweise noch einmal an die Errichtung eines betriebswirtschaftlichen Apparates an. Dabei unterstellen wir — irreal aber notwendig — daß dem Unternehmer ein nicht beschränkter geldlicher Investitionsfonds zur Verfügung steht. Ein Teil davon soll in die Investitionsgegenwerte umgewandelt werden. Bevor das aber geschehen kann, müssen auf Seiten des Unternehmers bestimmte Vorstellungen und Ideen darüber vorhanden sein, wo, wie und welche Leistungen erstellt werden sollen. Die Frage, welche Leistungen erstellt werden sollen, wird noch außerhalb der ökonomischen Sphäre von dem Menschen entschieden, der Unternehmer werden will. Die Entscheidung über das Wo und das Wie der Leistungserstellung und -verwertung fällt er aber dann schon als Unternehmer im wirtschaftlichen Sinn (das rechtliche Moment scheidet bei dieser Betrachtung vollkommen aus).

⁵⁶⁾ Bülow, Friedrich, „Wörterbuch der Wirtschaft“, 2. Auflage, Stuttgart 1954, Stichwort „Arbeit“.

⁵⁷⁾ Vgl. Riedel, Johannes, Stichwort „Arbeit“ im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Auflage 1938, Sp. 128.

S. ferner Harms, Bernhard, Stichwort „Arbeit“ im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage, Jena 1923, S. 368.

Diese letzteren Entscheidungen wirken unmittelbar auf die zukünftige Kosten- und Ertragsstruktur der Unternehmung. Somit sind die Ideen, auf Grund derer die Entscheidungen gefällt wurden, ökonomisch relevant. Sie sind Arbeitsleistungen des Unternehmers, die sich in dem Augenblick konkretisieren, wo die Unternehmung tatsächlich errichtet wird. Ihren Niederschlag finden sie in den verschiedensten Rentenquellen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß durch die Tätigkeit des Unternehmers objektiv schon vorhandene Güter aus dem Zustand des „Frei-Verfügbar-Seins“ in ein wirtschaftliches Mengenverhältnis gesetzt werden können. Das gilt auch für zahlreiche immaterielle Dinge. Der Unternehmer schafft hier nicht eigentlich die Dinge, sondern verleiht ihnen nur durch seine Tätigkeit die ökonomische Qualifikation von Wirtschaftsgütern. Das ist — in bezug auf die immateriellen Dinge — der Fall bei allgemein gebräuchlichen Begriffen, die dann plötzlich als Werbeslogan oder als Zeitschriftentitel o. ä. Verwendung finden; auch bei besonders schönen Ausblicksmöglichkeiten, die ein Cafétier durch geschickte Bauweise für sein Unternehmen ausschließlich verfügbar macht, können wir diesen Vorgang beobachten.

Es bedarf wohl keines ausdrücklichen Hinweises, daß es für die ökonomische Qualifikation geistiger Arbeitsleistungen als Wirtschaftsgüter unbeachtlich ist, wer sie erbracht hat, der Unternehmer selbst, seine Angestellten oder betriebsfremde Personen.

Was hier für die geistigen Arbeitsleistungen gesagt wurde, gilt in gleicher Weise für alle ausführenden Arbeitsleistungen. Auch sie sind häufig genug in konkretisierter Form als immaterielle Wirtschaftsgüter anzutreffen. In diesem Zusammenhang ist hauptsächlich an die Organisation zu denken, die zu einem nicht geringen Teil aus konkretisierten ausführenden Arbeitsleistungen „besteht“. Auch das akquisitorische Potential ist hier zu nennen, obwohl bei dessen Entstehen noch zahlreiche andere Faktoren mitwirken.

Während der eigentlichen Lebensdauer des Betriebes, der Umsatzperiode, ist der Vorgang des Entstehens immaterieller Wirtschaftsgüter, die auf einer Konkretisierung von Arbeitsleistungen beruhen, schwer zu überblicken und zu kontrollieren. In der Errichtungsperiode wurden alle Arbeitsleistungen erbracht entweder zur Errichtung des betriebswirtschaftlichen Apparates oder zur Erstellung oder Anschaffung der Umsatzgüter. Die Arbeitsleistungen waren dabei den einzelnen Bereichen eindeutig zurechenbar. Diese eindeutige Zurechenbarkeit ist jedoch während der Umsatzperiode nicht mehr gegeben. Die Arbeitsleistungen werden jetzt erbracht einerseits zum Zwecke der Erhaltung, des Abbaus oder der Erweiterung des Apparates und andererseits im Rahmen der Prozesse der Leistungserstellung und Leistungsverwertung. Die menschliche Arbeit trägt aber Komplexcharakter und die Arbeitsaufgaben der einzelnen Menschen im Betrieb sind häufig sehr vielgestaltig, so daß weder eine eindeutige Zurechnung der Arbeitsleistung auf den einen oder den anderen der erwähnten großen Bereiche möglich ist, noch innerhalb des ersten Bereiches eine klare Einordnung durchgeführt werden kann. Es sei in diesem

Zusammenhang an das Problem der ungeplanten Erweiterung des betriebswirtschaftlichen Apparates erinnert, das auf Seite 9 der vorliegenden Arbeit dargestellt worden ist. In dem Komplexcharakter der menschlichen Arbeit und der Vielschichtigkeit der Arbeitsaufgaben liegt es begründet, daß man einen großen Teil der immateriellen Wirtschaftsgüter (die konkretisierte Arbeitsleistungen darstellen) nicht quantifizieren kann und demgemäß auch nicht die Höhe der monetären Investitionen ermitteln kann, die für sie vorgenommen wurden - nicht einmal dann, wenn das einzelne immaterielle Wirtschaftsgut dem betriebswirtschaftlichen Apparat geplant eingegliedert wurde. Überall dort, wo die Arbeitsaufgabe des einzelnen Menschen dispositive Elemente beinhaltet, besteht die Möglichkeit, daß diese sich zu einem Teil der Gesamtorganisation verdichten. Das gilt in besonders starkem Maße für die Arbeitsleistungen derjenigen Menschen, deren Arbeitsaufgabe von vornherein dispositiver Natur ist. Die Tätigkeit dieser Leute ist notwendig, um den normalen Betriebsablauf aufrecht zu erhalten und zu gewährleisten. Aber die Gedanken und Ideen, die leitende Kräfte eines Betriebes bei Ausübung ihrer Tätigkeit entwickeln, gehen nicht immer unter, sie bleiben häufig im Bewußtsein der gesamten Belegschaft bestehen, sie wirken also weiter und haben im Augenblick ihres Entstehens die Summe der im Betrieb vorhandenen Erfahrungen bereits vermehrt. Hier tritt das Problem besonders deutlich zutage, den ausführenden, sozusagen sofort verbrauchten Teil der Arbeitsleistung von jenem anderen — dauerhaften — Teil zu trennen.

III. Konkretisierung eines Handelns oder Verhaltens

Das Ergebnis eines bestimmten Handelns oder Verhaltens von natürlichen oder juristischen Personen kann im Einzelfall die ökonomische Qualifikation eines Wirtschaftsgutes erhalten. Ein Handeln bezeichnet begrifflich ebenso ein Tätigwerden wie das Arbeiten. Die Möglichkeit einer Konkretisierung ist hier wie dort gegeben. Weil das Verhalten Tatsachen schafft, steht es in der Wirkung dem Handeln und Arbeiten gleich. Das hier Gesagte soll an Beispielen verdeutlicht werden.

Bei der Errichtung eines betriebswirtschaftlichen Apparates müssen auch die verschiedenen rechtlichen Grundlagen der Unternehmung und der Unternehmungstätigkeit beschafft werden. Es handelt sich zum nicht geringen Teil um Konzessionen. Wirtschaftlich gesehen, steht nun hinter einer Konzession zweierlei: Einerseits garantiert der Hoheitsträger dem Inhaber der Konzession das alleinige Recht zur Ausübung der konzessionierten Tätigkeit, verspricht also, in dem Augenblick schützend tätig zu werden, wo ein Unberechtigter dieses Konzessionsrecht verletzt. Andererseits verzichtet der Hoheitsträger darauf, selbst die konzessionierte Tätigkeit auszuüben: Insoweit hat sich ein bestimmtes Verhalten seinerseits für die Laufzeit der Konzession konkretisiert. Aber nicht nur das Handeln oder Verhalten von Hoheitsträgern, sondern auch das von natürlichen Personen kann in konkretisierter Form die Gutqualifikation erhalten. Die Grundlage eines Wettbewerbsverzichtes beispielsweise ist ein bestimmtes Verhalten des potentiellen oder auch des schon existenten

Konkurrenten: Der Verzicht auf die Ausübung der konkurrierenden Tätigkeit. Wie hier so steht hinter jedem privaten Recht ein bestimmtes Handeln oder Verhalten der beteiligten Personen, das die Qualifikation eines Wirtschaftsgutes erhalten kann⁵⁸). Dabei resultiert die Gutsqualifikation aber ausschließlich aus der ökonomischen — nicht der rechtlichen! — Relevanz des Handelns oder Verhaltens. Nicht das Recht also ist oder wird ein Wirtschaftsgut, sondern immer nur das Handeln oder Verhalten, für das das Recht Ausdruck ist.

Allein entscheidend ist also jeweils eine ökonomische Relevanz. Wir machen uns das an folgendem Beispiel klar: Eine Unternehmung liefert für den Markt ganz vorzügliche Produkte zu einem ausgesprochen niedrigen Preis. Darin liegt für die Unternehmung eine Werbung *sui generis*. Das Publikum wird vermutlich in der Weise reagieren, daß einer dem andern die Erzeugnisse dieser Unternehmung weiterempfiehlt — er tut das wahrscheinlich nicht im Interesse des betreffenden Werkes, sondern im Interesse dessen, an den er die Empfehlung richtet. Wir kennen ja jenen großen Interessengegensatz zwischen Anbietern und Nachfragern: Die einen haben das Best-Verkaufs-Streben, die anderen das Best-Kauf-Streben. Das erwähnte Weiterempfehlen bedeutet nun nichts anderes, als eine Unterstützung von Freunden und Verwandten bei deren Best-Kauf-Bestrebungen. Für die Unternehmung selbst ist es gleichbedeutend mit einer Werbung, die unentgeltlich — aber wirksam! — von Dritten ausgeführt wird⁵⁹). Das auf Grund der Empfehlungen zufriedengestellter Wirtschaftssubjekte der einzelnen Unternehmung zugewachsene akquisitorische Potential ist seinem Entstehen nach ein unentgeltlich erworbenes konkretisiertes Handeln außenstehender Personen, das zum Bestandteil des betriebswirtschaftlichen Apparates geworden ist.

IV. Abstraktion von Eigenschaften der im Betrieb tätigen Menschen

Diese Form des Entstehens immaterieller Wirtschaftsgüter ist sehr schwer nur zu durchschauen. Einige Beispiele seien daher vorangestellt:

In der Fabrikationsabteilung eines Betriebes arbeitet ein Meister, der über ganz hervorragende Fachkenntnisse verfügt. Im Laufe der Zeit lernen seine Untergebenen von ihm so viel, daß seine Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen im Endeffekt zum Allgemeingut in der betreffenden Abteilung geworden sind; sie haben sich praktisch von ihm abstrahiert und sind dem betriebswirtschaftlichen Apparat zugewachsen⁶⁰).

In einem Tabakwarengeschäft ist eine bildhübsche Verkäuferin angestellt, die durch ihren Charme und ihr gutes Aussehen einen großen Teil der männlichen Laufkundschaft zu Stammkunden des Geschäftes machen kann. Nachdem die Verkäuferin aus dem Geschäft ausgeschieden ist, bleibt der Bestand an Stammkunden nahezu unverändert, das Ausscheiden der Ver-

58) Es sei an die Legaldefinition des „Anspruchs“ im § 194 I BGB erinnert: „Das Recht, von einem anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen (Anspruch) . . .“

59) Mit nicht mehr zu übertreffender Präzision war das in einer Reklame-Postwurfsendung ausgedrückt worden: „ . . . Er ist das streng angestrebte Ergebnis unserer Bemühungen, um Sie als Kunden zu gewinnen, der nachher aus Begeisterung den TOP weiterempfiehlt und so unser Verkaufshelfer wird.“

60) Vgl. Walther, Alfred, a.a.O. Bd. II S. 102.

käuferin hat also auf diesem Sektor keinen Verlust zur Folge gehabt, wie man es doch eigentlich hätte erwarten sollen. Die akquisitorischen Fähigkeiten des Mädchens sind offenbar — losgelöst von ihr — Bestandteile des akquisitorischen Potentials des Tabakwarengeschäftes geworden.

In diesen Beispielen, die stellvertretend für die in der Literatur so genannten „personalgebundenen immateriellen Werte“ stehen, sind bestimmte Eigenschaften der arbeitenden Menschen ökonomisch relevant so eingesetzt, daß sie das ökonomische Kräftepotential des Betriebes vermehrt haben. Man könnte vergleichsweise davon sprechen, daß diese zunächst am Einzelnen hängenden Kräfte mietweise in das allgemeine Kräftepotential eingegliedert sind. Für den Betrieb stellt sich das Problem, diese Kräfte von ihrem Träger zu abstrahieren und sie zu selbständigen — abstrakt verfügbaren — Teilen des betriebswirtschaftlichen Apparates zu machen. Da die Kräfte in ihrem Bestand von dem Vorgang der Abstraktion nicht berührt werden, ist auch nach Vollzug dieser Abstraktion das Kräftepotential des Betriebes nicht vermehrt. Der Beweis dafür, ob und inwieweit es gelungen ist, bestimmte Eigenschaften von ihrem Träger loszulösen, kann nur darin gesehen werden, daß sich das betriebliche Kräftepotential — eventuell gemessen am Ertrag — nach dem Ausscheiden des ursprünglichen Trägers der fraglichen Eigenschaft nicht oder nur geringfügig vermindert. Hieraus ergibt sich auch die Bedeutung, die man einer Abstraktion von Eigenschaften zuschreiben muß.

Die auf eine Abstraktion von Eigenschaften arbeitender Menschen zurückgehenden immateriellen Wirtschaftsgüter sind selten oder nie als solche zu erkennen, oder gar zu quantifizieren. Das dürfte nicht zuletzt daran liegen, daß der Vorgang ihres Entstehens schlechterdings unkontrollierbar ist. Die hier gegebene Ableitung scheint mir aber soweit schlüssig zu sein, daß die Existenz derartiger immaterieller Wirtschaftsgüter theoretisch als erwiesen angenommen werden kann. Es ist selbstverständlich, daß sich auch die besonderen Eigenschaften des Unternehmers von ihrem Träger abstrahieren lassen. Das erweist sich deutlich bei seinem Ausscheiden, vielleicht anläßlich einer Geschäftsübertragung.

Zwischen den in einem Betrieb tätigen Menschen bestehen also auf zweierlei Weise enge Beziehungen zu dem Bestand des betriebswirtschaftlichen Apparates an immateriellen Wirtschaftsgütern: Einerseits auf dem oben näher beschriebenen Weg über die „dauerbaren“ Teile der Arbeitsleistung und andererseits über ihre besonderen, abstrahierbaren Eigenschaften, die aber schon im Rahmen des betrieblichen Kräftepotentials wirksam sind. Man hat diesen Beziehungen früher nicht eingehend nachgespürt, hatte aber andererseits ein Gefühl dafür, daß hier tatsächlich „wert“-volle Beziehungen bestehen. Weil man sie in der „Belegschaft“ verkörpert zu finden glaubte, bezeichnete man die Belegschaft schon seit alters her — sofern sie nur als „gut“ empfunden wurde — als „immateriellen Wert“. Auch der so eigenartig unklare Begriff der „personalgebundenen immateriellen Werte“ dürfte hierin seinen Ursprung haben.

V. Schlußfolgerungen

Die Betrachtung des Entstehens der immateriellen Wirtschaftsgüter ermöglicht uns einige wichtige Folgerungen hinsichtlich des Wesens dieser Dinge.

Es ist ein hervorragendes Merkmal immaterieller Wirtschaftsgüter, daß sie Individualität besitzen. Sie können nicht als Massenprodukte auftreten. Das wird besonders deutlich, wenn man daran denkt, daß sehr viele immaterielle Güter konkretisierte Arbeitsleistungen darstellen. Eine Arbeitsleistung setzt aber begrifflich eine Arbeitsaufgabe voraus. Wenn man nun berücksichtigt, daß selbst branchengleiche Betriebe in räumlicher und sachlicher Hinsicht mit den unterschiedlichsten Problemen zu kämpfen haben, dann ist klar, daß auch die Arbeitsaufgaben von Betrieb zu Betrieb unterschiedlich sein werden, sofern es sich nicht gerade darum handelt, die betriebliche Absatzleistung zu erbringen; im letzteren Fall werden die technisch gleichen Erfordernisse gleiche Arbeitsaufgaben bedingen. Immaterielle Güter sind also jeweils für ganz bestimmte Betriebe geschaffen, und sie besitzen daher einen Grad von Individualität, der bei materiellen Gütern nur selten zu finden ist.

Die weitere Folgerung, die wir ziehen wollen, betrifft die Frage, ob immaterielle Wirtschaftsgüter auch durch konjunkturelle Einflüsse oder bloße Nachfrageverschiebungen entstehen können. Praktisch bedeutsam wird diese Frage im Zusammenhang mit dem Geschäftswert, der als Funktion des Ertrages im Konjunkturverlauf den größten Schwankungen ausgesetzt sein kann. Wir wollen wissen, ob sich das betriebliche Kräftepotential als Ausdruck des Bestandes an Wirtschaftsgütern vermehrt hat, wenn sich ein unter Berücksichtigung des Ertrages errechneter Geschäftswert infolge einer günstigen konjunkturellen Lage erhöht hat.

Zur Beantwortung dieser Frage gehen wir wieder davon aus, daß immaterielle Wirtschaftsgüter Kräfte entwickeln, die die Schwierigkeiten und Hindernisse, die sich der Erfüllung des Betriebszwecks entgegenstellen, beseitigen oder vermindern sollen. Die gleiche Wirkung ist bei materiellen Wirtschaftsgütern vorhanden. So ergibt sich das gesamte betriebliche Kräftepotential. Daß sich dieses Kräftepotential durch konjunkturelle Einflüsse nicht vergrößern kann, machen wir uns an einem Beispiel aus der Physik klar: Die Kraft von 1 PS ist definiert als diejenige Kraft, die 1 kg in 1 sec. 1 m hoch hebt. Die gleiche Kraft würde $\frac{1}{2}$ kg — id est Verringerung der Schwierigkeit, unserer günstigeren konjunkturellen Lage vergleichbar — in derselben Zeit 2 m hoch heben. Es ergibt sich hieraus, daß jeder Rückschluß von den Wertschwankungen des Geschäftswertes auf Veränderungen im Bestand der immateriellen Wirtschaftsgüter gefährlich ist. Wir kommen auf den hier angeschnittenen Fragenkomplex noch zurück. Jedenfalls dürfte klar sein, daß durch eine günstige konjunkturelle Lage genauso wenig immaterielle wie materielle Wirtschaftsgüter entstehen.

E. Das Vergehen der immateriellen Wirtschaftsgüter

I. Allgemeines

Wie die Betrachtung ihres Entstehens so läßt auch die Betrachtung ihres Vergehens wertvolle Rückschlüsse auf das Wesen der immateriellen Wirtschaftsgüter zu. Um für unsere Erörterungen zunächst einen Ausgangspunkt zu gewinnen, fragen wir nach dem Vergehen von materiellen Wirtschaftsgütern. Es kann sich nur in folgenden zwei Formen vollziehen:

1. Die physische Existenz des Gutes wird vernichtet.
2. Die ökonomische Gutsqualifikation geht verloren, das Ding an sich existiert jedoch weiter.

Es ist nun keineswegs so, daß das Vergehen alternativ in der einen oder anderen Form vor sich gehen müßte, vielmehr kann beides zu gleicher Zeit für das gleiche Gut stattfinden.

Während der genannte Punkt 1 ohne weiteres klar sein dürfte, ist es notwendig, zum Punkt 2 einige Erläuterungen zu geben. In volkswirtschaftlichen Abhandlungen wird diesem Punkt Beachtung geschenkt⁶¹⁾, in betriebswirtschaftlichen normalerweise nicht. Der Grund dafür dürfte darin zu sehen sein, daß betriebswirtschaftliche Untersuchungen des Problems des Wirtschaftsgutes, von vornherein unter dem Wertgesichtspunkt erfolgen. Wenn man aber nach den Ursachen für Wertminderungen forscht, dann bestehen zwischen Zerstörung und Abnutzung einerseits und Verlust der Eigenschaft als Wirtschaftsgut andererseits (mit der unmittelbaren Folge eines Wertverlustes — „wirtschaftliche Entwertung“) keine Unterschiede mehr. Für unsere folgenden Darlegungen ist es aber wichtig, diese Unterschiede zu berücksichtigen.)

Naturngemäß schafft das Fehlen jeglicher Körperlichkeit beim Vergehen der immateriellen Wirtschaftsgüter Besonderheiten. Gerade die bei materiellen Wirtschaftsgütern augenfälligste Form des Vergehens, die Vernichtung der physischen Existenz, finden wir bei immateriellen nicht. Die Vernichtung der Existenz — sofern das überhaupt möglich ist — kann nur analog zu der Art ihres Entstehens erfolgen. So etwas wie „Altmaterial“ kann es naturgemäß von immateriellen Wirtschaftsgütern nicht geben.

Große Bedeutung kommt dem Verlust der Gutsqualifikation als Form des Vergehens immaterieller Wirtschaftsgüter zu. Mit dem Wegfall des besonderen Zweck-Mittel-Verhältnisses endet auch die Gutseigenschaft. Das wird am Beispiel der Erfindungen besonders deutlich: Die zugrundeliegende Idee als solche existiert in der Regel auch dann noch, wenn die Produkte, für deren Herstellung sie die geistige Grundlage bildete, nicht mehr hergestellt werden. Technisch gesehen, kann die Erfindung nach wie vor interessant sein, aber ökonomisch relevant ist sie nicht mehr. Die Wirtschaftsguteigenschaft ist aber — wie wir wissen — niemals eine technische, sondern ausschließlich eine ökonomische Qualifikation.

Betrachten wir nun das Vergehen der immateriellen Wirtschaftsgüter im einzelnen.

⁶¹⁾ Vgl. Böhm-Bawerk, „Rechte und Verhältnisse . . .“ a.a.O. S. 19/20.

II. Die Existenz des Wirtschaftsgutes wird vernichtet.

Am deutlichsten tritt diese Form des Vergehens bei Rechten zutage⁶²⁾. Die Existenz eines Rechtes endet in aller Regel durch Fristablauf, der schon bei Schaffung, besser: Begründung, des Rechtes festgelegt wurde. Die Frist kann mit einem bestimmten Tag oder mit Eintritt eines bestimmten Ereignisses — bei persönlichen Konzessionen beispielsweise dem Tod des Inhabers des Rechtes — enden. Daneben ist auch die Vernichtung eines Rechtes durch plötzliche Aufhebung möglich — man denke an die Aufhebung des Apothekenrealrechtes, die von der amerikanischen Besatzungsmacht nach dem Zusammenbruch von 1945 im Zusammenhang mit der Einführung der Gewerbe-freiheit verfügt wurde.

Als Grundlage der Rechte hatten wir oben ein konkretisiertes Handeln oder Verhalten bezeichnet. Die Vernichtung eines Rechtes bedeutet nichts anderes als die Aufhebung des Konkretisiert-Seins. Das Vergehen der Rechte ist deshalb am einfachsten zu durchschauen, weil die Beendigung des Konkretisiert-Seins eben normalerweise fixiert ist. Infolgedessen kann die Dauer eines Rechtes mit der „technischen Lebensdauer“ eines materiellen Wirtschaftsgutes verglichen werden.

Normalerweise ist jedoch bei immateriellen Wirtschaftsgütern der Zeitpunkt des Vergehens nicht vorausbestimmt und auch nicht im voraus bestimmbar. Sie gehen nicht auf Grund von Umständen unter, die in ihnen selbst liegen, sondern stets nur auf Grund von äußeren Einwirkungen. Man denke an unbefristete Rechte, die unvermittelt aufgehoben werden.

Grundsätzlich gilt auch für die auf konkretisierten Arbeitsleistungen beruhenden immateriellen Wirtschaftsgüter, daß sie durch Aufhebung ihrer Konkretisiertheit vergehen. Das kann man allerdings in vollem Umfang nur für die konkretisierten ausführenden Arbeitsleistungen feststellen. Ein Beispiel bildet die Organisation: Durch Zerstörung der dem Betrieb gewidmeten materiellen Wirtschaftsgüter wird automatisch ein großer Teil der Organisation vernichtet. Die Konkretisiertheit der Organisationsarbeiten wird in dem Moment aufgehoben, wo die zu einem funktionsfähigen Ganzen zusammengefügt Güter vernichtet werden.

Damit ergibt sich aber folgende Überlegung: Wurde die gesamte Organisation vernichtet oder nur ein Teil; wurde beispielsweise auch die Organisations-idee zerstört? Die Frage aufwerfen, heißt auch, die Antwort geben, denn es liegt auf der Hand, daß die Organisationsidee durch die Zerstörung der materiellen Güter und die Auflösung des Betriebes zunächst nicht berührt wird. Diese Feststellung gilt ganz allgemein für alle abstrakt verfügbaren geistigen Leistungen. Erfindungen, Originalwerke der Tonkunst oder Dichtung, Entwürfe u. dgl. bedürfen zwar überwiegend eines materiellen Ausdrucksträgers, doch ist es unwahrscheinlich, daß durch eine Vernichtung des materiellen

62) Es handelt sich an und für sich nicht um das Recht, das die Gutsqualifikation hat, sondern vielmehr um das dahinterstehende Handeln und/oder Verhalten. Nicht jedes Recht ist bekanntlich Wirtschaftsgut. Aus Gründen besserer Übersicht und Klarheit kann man jedoch ruhig im vorliegenden Zusammenhang mit dem Begriff des Rechtes arbeiten.

Ausdrucksträgers auch die geistige Leistung selbst zerstört wird; es besteht zumindest die Möglichkeit einer Rekonstruktion. Die Existenz dieser Dinge ist nur sehr schwer zu zerstören.

Am kompliziertesten stellt sich das Vergehen durch Vernichtung der Existenz bei denjenigen immateriellen Wirtschaftsgütern dar, die durch Abstraktion von Eigenschaften arbeitender Menschen entstanden sind. Wir hatten als Eigenschaften, die einer Abstraktion zugänglich sind, Fähigkeiten, Kenntnisse und persönliche „akquisitorische“ Qualitäten genannt.

Wenn nun diese Eigenschaften auch vom einzelnen Träger soweit unabhängig werden können, daß sie geradezu objektiv im Betrieb vorhanden sind, so sind sie in ihrer Existenz doch immer davon abhängig, daß ein bestimmter Kreis von Menschen da ist, der sie tatsächlich existent glaubt und erhält. Erinnern wir uns an das oben angeführte Beispiel der Verkäuferin in einem Tabakwarengeschäft. Der Teil des akquisitorischen Potentials, den sie dem betriebswirtschaftlichen Apparat eingegliedert hatte, vergeht in dem Augenblick, wo das Publikum glaubt, daß er nicht mehr vorhanden ist und der Unternehmer sich nicht größte Mühe gibt, den Anschein zu erwecken, als ob dieses Potential noch vorhanden wäre. Weil all diese Dinge letztlich nur eine Form der menschlichen Einbildung, der menschlichen Vorstellungskraft entspringen sind, sind sie in ihrer Existenz eben von einem bestimmten Kreis von Menschen abhängig. Wenn man von heute auf morgen die Belegschaft eines großen Werkes bis auf den letzten Mann austauschen würde, dann hätte man damit bestimmt einen größtmöglichen Teil des Bestandes an immateriellen Wirtschaftsgütern vernichtet. Erfahrungen, Kenntnisse, Ideen u. ä. gehen nur dadurch zugrunde, daß man sie vergißt.

Das hier Gesagte mag platt, unbedeutend, alltäglich, unwissenschaftlich erscheinen, doch ist es gewiß nicht platter als die Aufzählung und Klassifizierung der möglichen Entwertungsursachen und -risiken materieller Wirtschaftsgüter. Im Gegenteil, die Erkenntnis, daß Dinge, die nur in der menschlichen Einbildung existieren, Wirtschaftsgüter sein können und durch einfaches Vergessen vergehen, findet eine delikate Entsprechung in der Erkenntnis, daß ein unscheinbares Stück Papier als „Geld“ nahezu jeden Wert annehmen kann, sofern nur eine genügend große Anzahl von Menschen an diesen Wert glaubt und ihn respektiert.

Eine besondere Art des Vergehens findet man bei bestimmten Rentenquellen, die sich auf bestimmte Kenntnisse und Geheimverfahren gründen. Fluktuierende Arbeitskräfte können das Wissen um diese Dinge weitertragen und einer Allgemeinheit zugänglich machen. Wenn man nun theoretisch die Rentenquelle von dem Gut höherer Spezialisierung trennt, dann ergibt sich, daß die Rentenquelle wohl vernichtet wurde, das andere Gut jedoch weiterbesteht. Das ist in anderer Sicht das Problem der „wirtschaftlichen“ — der in einem wirtschaftlichen Mengenverhältnis stehenden — und der „freien“ Güter.⁶³⁾ ⁶⁴⁾

63) Zur Frage der „wirtschaftlichen“ und der „freien“ Güter vgl. Menger, Carl, „Grundsätze der Volkswirtschaftslehre“, 2. Auflage, Wien/Leipzig 1923, S. 64 ff.

64) S. hierzu auch Weyermann a.a.O. S. 200/201.

III. Vergehen durch Verlust der ökonomischen Gutsqualifikation

Es war schon weiter oben erwähnt worden, daß diese Form des Vergehens unabhängig davon ist, ob das Ding weiterbesteht, das die Gutsqualifikation besessen hatte. Als Beispiel wurde die Erfindung angeführt. Man kann allgemein sagen, daß der Verlust der ökonomischen Qualifikation als Wirtschaftsgut die normale Art des Vergehens für alle diejenigen Güter ist, die konkretisierte geistige Leistungen zur Grundlage haben.

Für den Bereich der Anlagegüter wissen wir, daß hier die immateriellen Dinge ihre Gutsqualifikation dadurch erhalten, daß sie von einem Betrieb als Mittel zur Erreichung des Betriebszwecks eingesetzt werden. Da die immateriellen Wirtschaftsgüter gewöhnlich für einen ganz bestimmten betriebswirtschaftlichen Apparat „hergestellt“ werden und auf ganz bestimmte Verhältnisse zugeschnitten sind — Problem der Individualität immaterieller Wirtschaftsgüter! — ist die Gutsqualifikation von dem Vorhandensein dieses Apparates oder dem Fortbestehen der Verhältnisse abhängig: Die Zweck-Mittel-Konstellation bricht notwendig dann zusammen, wenn der Zweck wegfällt.

Es ist sehr schwer, Voraussagen über den Zeitpunkt des Vergehens immaterieller Wirtschaftsgüter zu machen, weil es nicht mit der gleichen Zwangsläufigkeit erfolgt wie bei materiellen, die a priori den Keim des physischen Vergehens in sich tragen. Die Kenntnis des Zeitpunktes ist jedoch von so großer Wichtigkeit — insbesondere für das Rechnungswesen — daß man sich mit der Konstatierung größter Schwierigkeiten nicht zufriedengeben sollte. Von vornherein muß aber festgesellt werden, daß es falsch ist, in immateriellen Wirtschaftsgütern grundsätzlich sehr kurzlebige Dinge zu sehen.

Zur Beantwortung der vorliegenden Frage muß zunächst noch einmal auf bestimmte Besonderheiten immaterieller Wirtschaftsgüter hingewiesen werden, die schon an anderer Stelle der vorliegenden Arbeit herausgearbeitet worden waren. In erster Linie ist dabei auf die Individualität immaterieller Güter hinzuweisen, was bedeutet, daß die Gutsqualifikation in Abhängigkeit von nur einem einzigen Zweck-Mittel-Verhältnis steht. Während materielle Dinge in aller Regel an den verschiedensten Stellen zu den verschiedensten Zwecken benutzt werden können, besteht für immaterielle Dinge häufig nur in einem einzigen Betrieb und für einen einzigen Zweck Verwendung. In diesem Falle wird die Frage des Vergehens eines immateriellen Gutes zu einer Frage der Lebensdauer des Betriebes und der Nachhaltigkeit des einzelnen Zweckes, bzw. der Zweck-Mittel-Konstellation.

Zum andern ist die Tatsache von Bedeutung, daß immaterielle Dinge allein und ausschließlich durch eine bestimmte Zweck-Mittel-Konstellation zu Wirtschaftsgütern werden können und auch einfach durch den Wegfall dieser Konstellation ihre Gutsqualifikation verlieren und dadurch zu einer Bedeutungslosigkeit herabsinken, die geradezu gleichbedeutend mit Nichtexistenz ist.

Dem Zeitpunkt der Auflösung des gesamten Betriebes in seine Einzelteile — dem Ende der Totalperiode — kommt demnach ganz besondere Bedeutung für das Vergehen der immateriellen Wirtschaftsgüter zu. Nicht nur, daß bei diesem Vorgang konkretisierte ausführende Arbeiten, die die Gutsqualifika-

tion besitzen, in ihrer Existenz vernichtet werden, fallen mit diesem Ereignis auch viele Zwecke weg, die Grundlage einer Zweck-Mittel-Konstellation waren. Nach dem Gesagten erscheint also die Auflösung des gesamten Betriebes als spätester Zeitpunkt für das Vergehen vieler immaterieller Wirtschaftsgüter.

Es ist aber nicht nur ein spätester, sondern in vielen Fällen auch ein frühester Termin. Man denke in diesem Zusammenhang an die Organisation, die ja zu einem nicht geringen Teil aus konkretisierter ausführender Arbeit „besteht“. Da die vollkommene Vernichtung der materiellen Grundlagen der Betriebe nicht zu den Normalfällen des wirtschaftlichen Lebens gehört, sondern die Einstellung der Betriebstätigkeit immer noch den Regelfall bildet, kann man sagen, daß die Organisation — verstanden eben als Komplex von konkretisierten Arbeitsleistungen — bis zum Ende der betrieblichen Totalperiode erhalten bleibt. Von Zeit zu Zeit werden wahrscheinlich Teile dieser Organisation ausgeschieden und vernichtet werden, an deren Stelle dann neue Organisationsarbeiten konkretisiert werden müssen. Im Grunde genommen handelt es sich dabei aber doch immer nur um die Erhaltung oder Erweiterung des in der Organisation begründeten ökonomischen Kräftepotentials. Wir sehen dabei natürlich von dem Extremfall ab, daß eine vollständige Umorganisation vorgenommen wird.

Die engen Beziehungen zwischen Auflösung des Betriebes und Vergehen der immateriellen Wirtschaftsgüter — insbesondere was die Auflösung als frühesten Zeitpunkt für das Vergehen anbelangt — finden wir jedoch nicht bei allen immateriellen Wirtschaftsgütern. Es können vielmehr für einzelne immaterielle Dinge auch an anderen Stellen des Wirtschaftslebens Verwendungsmöglichkeiten bestehen, so daß ihre Existenz und ihr Vergehen als Wirtschaftsgüter von dem Ende der Totalperiode eines bestimmten Betriebes völlig unabhängig gesehen werden müssen. Das wird besonders dann deutlich, wenn es sich um Konzessionen handelt. Vorausgesetzt, daß die konzessionierte Tätigkeit lohnend ist, ist die Konzession — ob sie nun befristet oder unbefristet ist — als Wirtschaftsgut von der Entwicklung des einzelnen Betriebes unabhängig.

Nach dem hier Gesagten kann man nun in Hinblick auf den Zeitpunkt des Vergehens zwei Gruppen von immateriellen Wirtschaftsgütern unterscheiden:

1. Immaterielle Wirtschaftsgüter, die in ihrer Existenz unabhängig von der Lebensdauer des Betriebes sind, in welchem sie gerade eingesetzt sind. Hierher rechnen wir alle diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter, deren Lebensdauer durch Vertrag oder gesetzliche Frist fixiert ist oder auf andere Weise bestimmt und somit vorhersehbar ist.
2. Immaterielle Wirtschaftsgüter, die in ihrer Existenz abhängig sind von dem Bestand des Betriebes, in welchem sie eingesetzt sind.

Außer der schon erwähnten Organisation rechnen wir hierher auch diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die mit bestimmten Teilbereichen des Gesamtbetriebes soweit verbunden sind, daß sie vergehen, wenn die betreffenden Teilbereiche stillgelegt werden, der Gesamtbetrieb aber weiter besteht.

Zu denken wäre beispielsweise an die rechtlichen und geistigen Grundlagen bestimmter Produktionen im Falle der Aufgabe eben dieser Produktionen. Zu der zuletzt genannten Gruppe gehören auch die immateriellen Dinge, die ihre Gutsqualifikation durch eine Änderung des Betriebszweckes — wenn vielleicht auch nur eine teilweise Änderung — verlieren.

F. Das Wertproblem bei immateriellen Wirtschaftsgütern

I. Allgemeines

Nachdem wir im vorangehenden die immateriellen Wirtschaftsgüter von der sachlichen Seite betrachtet haben, müssen wir das im folgenden von der wertmäßigen tun. Das ist notwendig, weil für ein modernes Wirtschaften ein Denken in Güterbewegungen nicht durchführbar ist; stattdessen ist ein Rechenhaftig- und somit Vergleichbarmachen der Güter erforderlich — an die Stelle eines Denkens in Güterbewegungen tritt ein Denken in Wertbewegungen.

Es wäre nun aber falsch, von Wertbewegungen auf Güterbewegungen zu schließen, also immer dann, wenn im Wertsektor Bewegungen stattfinden, gleiche Bewegungen im Gütersektor anzunehmen. Das hieße eine begriffliche Identifizierung von „Wert“ und „Gut“ vornehmen. Leider hat Kosiol⁶⁵⁾ diesen Fehler in einer seiner prägnantesten Formulierungen ebenfalls begangen. Er schreibt: „Wert haben, bzw. selbst Wert oder Gut sein heißt: An einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit für einen bestimmten wirtschaftlichen Zweck Bedeutung besitzen.“

Daß zwischen den beiden Begriffen „Wert“ und „Gut“ enge Beziehungen bestehen, ist richtig, aber diese Beziehungen rechtfertigen nicht eine Identifizierung beider Begriffe. Wohl hat jedes Ding, das an einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit für einen bestimmten wirtschaftlichen Zweck Bedeutung besitzt, die ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut — insoweit ist die obige Formulierung zutreffend⁶⁶⁾ — aber das Werthaben des Wirtschaftsgutes ist eine Funktion der Intensität seiner Nutzkraft, bzw. seiner Bedeutung, und vor allem der Häufigkeit seines Vorhandenseins. Anders ausgedrückt: Die Tatsache, daß ein Ding die ökonomische Gutsqualifikation besitzt, ist die Grundlage dafür, daß es einen Wert haben kann⁶⁷⁾.

Noch einmal sei darauf hingewiesen, daß es ein großer Unterschied ist, ob man die immateriellen Wirtschaftsgüter sachlich betrachtet, oder ob man sie als „Werte“ sieht⁶⁸⁾. Gerade weil dieser Unterschied ursprünglich nicht beachtet wurde, ergaben sich bei ihrer theoretischen Betrachtung Schwierigkeiten.

65) Kosiol, Erich, „Bilanzreform und Einheitsbilanz“, 2. Auflage, Berlin/Stuttgart 1949, S. 17.

66) Die Wirtschaftsguteigenschaft wird ja auch als Ergebnis einer Zweck-Mittel-Konstellation gekennzeichnet.

67) Vgl. Großmann, „Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft“, Berlin 1935, S. 25: „Der Wert ist also eine Funktion des Gutes. Er bedeutet das Gut nicht selbst, sondern setzt ein Gut voraus: Güter werden bewertet.“

68) Vgl. S. 45 der vorliegenden Arbeit.

Praktisch interessiert nun aber nicht so sehr die Tatsache, daß ein Wirtschaftsgut „Wert“ hat, sondern man will wissen, welchen Wert es hat. Dabei ist zu beachten, daß „Rechnungszwecke und Bewertungsziele zu verschiedenen Wertkategorien führen, die alle ihre spezifische Note besitzen“⁶⁹⁾. Es ist wohl selten etwas in seiner Bedeutung so schillernd wie gerade der Begriff des „Wertes“, und die Tatsache, daß ein und dasselbe Wirtschaftsgut zu gleicher Zeit bei unterschiedlichen Rechnungszwecken und Bewertungszielen unterschiedliche Werte annehmen kann, trägt auch nicht zur Klärung des Wertproblems bei. In der Literatur sind verschiedentlich die einzelnen Wertarten — mehr oder minder stark aufgegliedert — dargestellt worden⁷⁰⁾. Sie lassen sich jedoch m. E. alle auf drei große Wertkategorien zurückführen, die ihrerseits wieder Unterkategorien haben können.

Die drei großen Wertkategorien sind⁷¹⁾:

1. Der Anschaffungswert,
2. Der Veräußerungswert,
3. Der Vermögenswert.

Welche von diesen drei Kategorien im Einzelfall zur Anwendung gelangt, hängt — wie schon erwähnt — von Rechnungszweck und Ziel der Bewertung ab; die Werthöhe im Rahmen der einzelnen Kategorie bestimmt sich nach den Begleitumständen des Wertens und den Eigenarten des zu bewertenden Wirtschaftsgutes.

Im folgenden untersuchen wir nun, ob und wie sich die immateriellen Wirtschaftsgüter wertmäßig in die drei großen Kategorien einordnen lassen.

II. Der Anschaffungswert

Eine formale Unterteilung des Anschaffungswertes erfolgt gewöhnlich danach, ob das Wirtschaftsgut im eigenen Betrieb hergestellt oder von außen beschafft wurde. Man spricht dann entweder von dem Anschaffungswert (im eigentlichen Sinn) oder dem Herstellungswert.

Ein Wert der Anschaffungswertkategorie kann entweder ein Ausgabe- oder ein Kostenwert sein. Wir erinnern uns an die Darstellung der Errichtung eines betriebswirtschaftlichen Apparates, wo wir davon ausgegangen waren, daß ein vorhandener monetärer Investitionsfonds in Investitionsgegenwerte umgewandelt wird. Je danach, ob man sein Augenmerk nur den auf monetäre Investitionen zurückgehenden Investitionsgegenwerten zuwendet oder auch die auf nichtmonetären Investitionen beruhenden Wirtschaftsgüter in die Betrachtungen einbezieht, muß man den Anschaffungswert als Ausgabewert, im anderen Falle weitergehend als Kostenwert sehen.

Theoretisch muß der Anschaffungskostenwert immer über dem Anschaffungsausgabewert liegen, weil zu dem Zweckaufwand (= periodisierte leistungsbe-

69) Kosiol a.a.O. S. 17.

70) Vgl. Kosiol a.a.O. S. 17 und Fischer, Guido, a.a.O. S. 271 ff.

71) Vgl. hierzu Schmidt, „Die organische Tageswertbilanz“ a.a.O. S. 71 ff. Er nennt vier Bilanzwertkategorien: 1. Anschaffungswert, 2. Wiederbeschaffungs-, Tagesbeschaffungs- oder Reproduktionswert, 3. Verkaufs-, 4. Bilanzwert der Unternehmung als Ganzes. Diese Auffassung stimmt mit unserer überein, sofern man nur die beiden ersten Punkte zusammenfaßt; jedenfalls erscheint mir das richtiger, weil man nicht die Werthöhe zum Kriterium für die Wertkategorie machen sollte.

dingte Ausgaben) noch die sogenannten Zusatzkosten, die kalkulatorischen Kosten treten. Unter den letzteren kommt dem kalkulatorischen Unternehmerlohn ganz besondere Bedeutung zu.

Als Unterkategorien des Anschaffungswertes kann man den historischen Anschaffungswert und den Tagesbeschaffungswert nennen. In beiden Fällen handelt es sich nicht um selbständige Wertkategorien, vielmehr wird nur den im Laufe der Zeit schwankenden Preisen Rechnung getragen. Als Sonderfall ist auch in Form einer Unterkategorie der Abschreibungsrestwert zu erwähnen.

1. Der historische Anschaffungswert

Wir pflegen den historischen Anschaffungs- oder Herstellungswert — verstanden als ursprünglichen Ausgabewert — als ruhenden Pol für die Wertfindung anzusehen⁷²⁾. Leider ist diese Vorstellung auf immaterielle Wirtschaftsgüter nur beschränkt anwendbar. Deutlich wird das, wenn wir uns an die Darlegungen über die Erweiterung des betriebswirtschaftlichen Apparates auf Seite 9 der vorliegenden Arbeit erinnern. Wir hatten dort zwischen der geplanten und der ungeplanten Erweiterung unterschieden. Normalerweise ist ein Anschaffungs- oder Herstellungsausgabewert nur dann eindeutig feststellbar, wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut geplant angeschafft wurde. Dieses Erfordernis ist aber nur selten erfüllt.

Für den Gesamtkomplex der vorhandenen immateriellen Wirtschaftsgüter kann man nur dann von einer geplanten Anschaffung sprechen, wenn ein schon bestehender Betrieb erworben wird. Mit gutem Grund ist daher in der Literatur die Meinung vertreten worden, daß nur die sogenannten „derivativen“ immateriellen „Werte“ eine gewisse Objektivität für sich haben⁷³⁾.

Wir wissen, daß sehr häufig auch für diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die ungeplant Bestandteile des betriebswirtschaftlichen Apparates werden, Ausgaben getätigt wurden. Objektiv gesehen, haben also auch sie einen Anschaffungswert. Weil aber einerseits der sachliche Vorgang der Anschaffung weitgehend unkontrollierbar ist, und weil andererseits in der Praxis gar nicht das Gefühl dafür vorhanden ist, daß hier „etwas“ angeschafft wurde, ist die Feststellung der Höhe dieses Anschaffungsausgabewertes unmöglich.

In weit stärkerem Maße gilt das hier Gesagte noch für den Anschaffungskostenwert, der sich ja von dem Anschaffungsausgabewert maßgeblich um den Betrag der bewerteten Unternehmerarbeit unterscheidet. Wenn man einen Maßstab für die Bewertung von Arbeitsleistung finden will, kann man nur auf die Zeit zurückgreifen. Die Geburt einer „Idee“ des Unternehmers erfolgt aber vielleicht in weniger als einer Sekunde. Andererseits sind die Stunden, die er über das Problem grübelnd verbracht hatte, wohl kaum in einer Form meßbar oder bewertbar.

Wir halten daher fest, daß für immaterielle Wirtschaftsgüter ein historischer Anschaffungs- oder Herstellungsausgabewert sehr oft gegeben ist — übrigens öfter als gewöhnlich angenommen wird — daß dieser Wert aber in praxi selten der Höhe nach feststellbar ist.

72) Ähnlich Schmidt a.a.O. S. 71.

73) Vgl. hierzu und zum folgenden Absatz Meis, Hans, „Rechtsgrundsätze bei der Bilanzierung von immateriellen Werten“ a.a.O. S. 31 f.

2. Der Tagesbeschaffungswert

Je nachdem, ob das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wurde, stellt sich der Tagesbeschaffungswert in den beiden Formen des Wiederbeschaffungswertes oder des Reproduktionswertes dar.

Wenn die Ermittlung eines historischen Anschaffungswertes für immaterielle Wirtschaftsgüter schon große Schwierigkeiten bereitet, so gilt das in verstärktem Maße für die Ermittlung eines Tagesbeschaffungswertes. Zu den schon vorher genannten Schwierigkeiten treten jetzt nämlich noch diejenigen hinzu, die auf der Individualität und Einmaligkeit eines immateriellen Wirtschaftsgutes beruhen. Die Voraussetzung für das Bestehen eines Tagesbeschaffungswertes ist doch, daß das zugrundeliegende Wirtschaftsgut — sei es nun materieller oder immaterieller Art — tatsächlich wiederbeschafft werden kann, und zwar in gleicher oder sehr ähnlicher Form. Aber das ist bei immateriellen Wirtschaftsgütern sehr selten der Fall. Man denke beispielsweise an Erfindungen: Die Erfindung ist ihrer ganzen Natur nach etwas Einmaliges⁷⁴⁾, allein die Spekulation darüber, ob es jemals gelingen würde, die gleiche Erfindung noch einmal zu machen, ist unreal. Ähnlich verhält es sich mit der Organisation und dem akquisitorischen Potential und dessen Bestandteilen. Die rein ausführenden Arbeitsleistungen, die in konkretisierter Form einen maßgeblichen Bestandteil dieser immateriellen Wirtschaftsgüter bilden, können selbstverständlich jederzeit in der gleichen Form wiederholt werden. Insoweit würde auch ein Reproduktionswert für sie bestehen. Aber genau wie bei der Erfindung kann man nicht darauf spekulieren, daß es jemals gelingen würde, die der Organisation oder dem akquisitorischen Potential zugrundeliegende Idee noch einmal in der gleichen Form zu denken. Es ist unmöglich, sich nachträglich wieder in den Stand der Unkenntnis zurückzusetzen. Für alle immateriellen Wirtschaftsgüter, die ihrem Entstehen nach geistige Leistungen sind, ist eine Wiederbeschaffung ausgeschlossen und die Möglichkeit der Beschaffung eines sehr ähnlichen Dinges zumindest unwahrscheinlich. Auch die rechtlichen Grundlagen der Produktion sind nicht ohne weiteres wiederzubeschaffen. Man denke beispielsweise an Bergbaukonzessionen. Wenn für das gesamte Gebiet, in welchem Mineralvorkommen vermutet werden, bereits Konzessionen vergeben sind, dann ist jede weitere Erteilung von Konzessionen entweder ausgeschlossen oder sinnlos. Objektiv sind jedoch diese Konzessionen vorhanden und damit ist auch die Bildung eines Tagesbeschaffungswertes nicht ausgeschlossen. Allerdings wäre der Erwerb einer solchen Konzession nur mindestens zu dem Wert möglich, den ein anderer Unternehmer als abgezinsten Gewinn durch den Besitz der Konzession einstreicht. In diesem Falle ist der Tagesbeschaffungswert also der Höhe nach gleich dem Vermögenswert (s. unten).

Normalerweise dürfte es jedoch gar nicht zu einem Tausch kommen, weil beide Unternehmer — gleiche Verhältnisse auf den beiden Seiten vorausgesetzt — an dem Besitz der Konzession das gleiche Interesse hätten, und dieser Umstand schließt gewöhnlich den Tausch aus.

⁷⁴⁾ So auch Heß-Zeidler, Kommentar der RPO und LSO, III D S. 12627.

Wir können nach diesen Beispielen vereinfachen und feststellen, daß es für immaterielle Wirtschaftsgüter im allgemeinen einen Tagesbeschaffungswert nicht gibt, weil eine Wiederbeschaffungsmöglichkeit oder Reproduzierbarkeit in aller Regel nicht besteht.

3. Der Abschreibungsrestwert

Diese Wertart muß notwendigerweise sowohl im Rahmen des historischen Anschaffungswertes als auch im Bereich des Wiederbeschaffungswertes anfallen. Der Abschreibungsrestwert kommt dadurch zustande, daß der ursprüngliche oder fiktive Anschaffungswert um einen Wertanteil gemindert wird. Die Höhe des Anschaffungswertes und die Höhe der vorgenommenen Abschreibungen bestimmen also auch die Höhe des Abschreibungsrestwertes. Die Höhe der Abschreibungen wiederum ist durch die verfolgte Abschreibungspolitik festgelegt, die sich an den verschiedensten Umständen und Erfordernissen orientieren kann.

An und für sich bildet der Abschreibungsrestwert für die immateriellen Wirtschaftsgüter kein Problem, denn er kann ja nur dann entstehen, wenn zuvor ein Anschaffungswert gefunden wurde. Der Abschreibungsrestwert wird erst dann zum Problem, wenn sich die betriebliche Abschreibungspolitik an der Lebensdauer oder der betrieblichen Nutzungsdauer orientiert. Da selten oder nie ganz exakte Voraussagen über den Zeitpunkt des Vergehens immaterieller Wirtschaftsgüter gemacht werden können, ist auch die Ermittlung eines Abschreibungsrestwertes in diesem Falle nahezu ausgeschlossen.

III. Der Veräußerungswert

Die Veräußerungswertkategorie ist ihrem Wesen nach wie auch die Anschaffungswertkategorie eine Einzelwertkategorie. Die Ermittlung eines Einzelveräußerungswertes setzt voraus, daß das betreffende Wirtschaftsgut nach dem Ausscheiden aus dem betrieblichen Güterverband erstens seine Existenz und zweitens seine ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut behält. Im vorangehenden hatten wir gezeigt, daß das bei immateriellen Wirtschaftsgütern zwar der Fall sein kann, aber keineswegs die Regel bildet.

Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist demnach nur dann wertmäßig in die Veräußerungswertkategorie einzuordnen, wenn es selbständig — oder zumindest weitgehend selbständig — veräußert werden kann. Diese selbständige Veräußerungsfähigkeit ist keineswegs gleichbedeutend mit der „Verkehrsfähigkeit“ im üblichen Sinn. Beispielsweise kann eine persönliche Konzession in der Form veräußert werden, daß der Inhaber des Rechtes auf die Ausübung der konzessionierten Tätigkeit vertraglich verzichtet.

Welches sind nun die Bestimmungsfaktoren für die Höhe des Veräußerungswertes eines immateriellen Wirtschaftsgutes? — Wir hatten schon bei den Ausführungen über den Tagesbeschaffungswert gezeigt, daß die Individualität und Einmaligkeit immaterieller Wirtschaftsgüter besondere Bewertungsprobleme schaffen. Das bedeutet für den vorliegenden Zusammenhang, daß die Wiederbeschaffungs-„Kosten“, resp. die Reproduktions-„Kosten“, als Bestimmungsfaktoren für die Höhe des Veräußerungswertes nicht in Betracht kommen.

Große Bedeutung als Bestimmungsfaktor für den Veräußerungswert eines materiellen Gutes hat dessen Altmaterialwert. Da nun von immateriellen Gütern nicht oder nur ganz selten (Grenzfälle!) Altmaterial anfällt, gibt es hier auch keinen Altmaterialwert, der in irgendeiner Weise Einfluß auf den Veräußerungswert haben könnte.

Da ein immaterielles Wirtschaftsgut an anderer Stelle als dem Betrieb, dem es ursprünglich angehörte, nur in der bisherigen Verwendungsrichtung eingesetzt werden kann (Individualität im Hinblick auf den Zweck), ist der einzige Maßstab für die Höhe des Veräußerungswertes der mit Hilfe des Gutes erzielbare Ertrag, bzw. die Summe der abgezinsten voraussichtlichen Zukunftserträge.

Selbst wenn diese Berechnung unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände vorgenommen wird, kann der so ermittelte Wert niemals die Objektivität eines Marktpreises für sich beanspruchen. Er ist seiner Natur nach schon weitgehend dem Vermögenswert verwandt.

Diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die durch ein Ausscheiden aus dem betrieblichen Güterverband ihre Existenz oder ihre ökonomische Qualifikation als Wirtschaftsgut verlieren würden, haben einen Veräußerungswert — sofern man überhaupt davon sprechen will — nur im Falle der Veräußerung des gesamten Betriebes, das allerdings auch nur unter der Voraussetzung, daß der Betrieb fortgeführt wird, denn andernfalls ginge ja für die betroffenen immateriellen Dinge die Gutsqualifikation verloren. In diesem Falle ist der Veräußerungswert nicht nur der Höhe nach, sondern auch dem Wesen nach mit dem Vermögenswert identisch.

IV. Der Vermögenswert

Unabhängig von jedem Anschaffungs- oder Veräußerungswert können Wirtschaftsgüter noch einen anderen „Wert“ haben, der darauf beruht, daß sie einem bestimmten Güterverband angehören, oder allgemeiner gesagt, den sie deshalb haben, weil sie Nutzungsmöglichkeiten für ganz bestimmte wirtschaftliche Zwecke bieten. Bezogen auf ein Anlagegut, das einem Prozeß der Leistungserstellung oder Leistungsverwertung dient, bedeutet das den Wert, den es auf Grund seiner Nutzungsmöglichkeit für den Prozeß hat.

Spezifikum der Vermögenswertkategorie ist es also, daß das Wirtschaftsgut in seiner Beziehung zu einem wirtschaftlichen Zweck gesehen wird.

Die Höhe eines Vermögenswertes bezeichnet einen Geldbetrag, den ein Dritter bei verständiger Würdigung aller wirtschaftlich relevanten Umstände für das Wirtschaftsgut zahlen würde. Der Tatsache, daß es Bestandteil eines betriebswirtschaftlichen Apparates ist — oder sein kann — kommt dabei entscheidende Bedeutung zu. Hier wird auch der Unterschied zwischen einer Auffassung, die das Wirtschaftsgut als Beschaffungs- oder Veräußerungsgegenstand einerseits oder in seiner Beziehung zu einem Leistungserstellungs- oder -verwertungsprozeß andererseits sieht, offenbar. Es werden ferner die Parallelen zum steuerlichen Teilwert deutlich, der definiert ist als der „Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für

das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt“.

Im Hinblick auf die Vermögenswertbildung für Anlagegüter müssen wieder grundsätzlich zwei Fälle unterschieden werden:

1. Das betreffende Wirtschaftsgut ist in seiner Existenz unabhängig von der Zugehörigkeit zu einem bestimmten betriebswirtschaftlichen Apparat;
 - a) es besteht ein Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionswert für das Gut;
 - b) es besteht kein Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionswert;
 2. Das betreffende Wirtschaftsgut ist in seiner Existenz abhängig von der Zugehörigkeit zu einem bestimmten betriebswirtschaftlichen Apparat.
- Je nachdem, ob das Wirtschaftsgut unter Punkt 1 oder Punkt 2 einzuordnen ist, wollen wir von einer primären oder einer sekundären Wertbildung sprechen. Die Rechtfertigung dieser Bezeichnungen wird sich aus den folgenden Darlegungen ergeben.

1. Die primäre Wertbildung

Immaterielle Wirtschaftsgüter, die in ihrer Existenz unabhängig von der Zugehörigkeit zu einem bestimmten betriebswirtschaftlichen Apparat sind, sind einer Einzelbewertung im Rahmen der Vermögenswertkategorie zugänglich. Das bedeutet, daß die Wertbildung für sie unabhängig von der Wertbildung für den betriebswirtschaftlichen Apparat erfolgen kann, dem sie jeweils eingefügt sind. Wir hatten oben schon erwähnt, daß wir diese unabhängige Wertbildung als „primär“ bezeichnen wollen.

Die primäre Wertbildung muß sich entweder auf Wiederbeschaffungswerte (bzw. Reproduktionswerte) oder die Summe der abgezinsten, voraussichtlich mit Hilfe des betreffenden Wirtschaftsgutes zu erzielenden Zukunftserträge stützen. Eine dritte Möglichkeit gibt es nicht, sofern man davon ausgeht, daß weder auf der Verkäuferseite noch auf der Seite des Nachfragenden persönlich bedingte außergewöhnliche Umstände vorliegen, die die Wertbildung im Einzelfall ausschließlich beeinflussen. Werte der Veräußerungswertkategorie, insbesondere Liquidationswerte kommen jedoch für die Ermittlung eines Vermögenswertes im Rahmen eines weiterzuführenden Betriebes nicht in Betracht. Wiederbeschaffungswert oder abgezinster Zukunftsertrag bilden — allgemein gesprochen — jeweils nur die Grundlage eines Vermögenswertes. Dieser wird von ihnen nach oben oder nach unten abweichen, weil die Tatsache berücksichtigt wird, daß sich das betreffende Wirtschaftsgut an einem bestimmten Ort befindet und dort Teil eines ganz bestimmten betriebswirtschaftlichen Apparates ist. Transportkosten, Einbaukosten (sofern sie nicht als Teile der Aufwendungen für die Organisationsarbeiten gesehen werden können), evtl. Ausbaukosten, Gebühren u. dgl. spielen eine Rolle.

Die Differenzen zwischen tatsächlichem Vermögenswert und Wiederbeschaffungswert oder abgezinstem Zukunftsertrag müssen bei immateriellen Wirtschaftsgütern, für die eine primäre Wertbildung möglich ist, sehr gering sein. Beispielsweise fallen Transportkosten bei ihnen grundsätzlich nicht, höchstens in ganz extremen Grenzfällen an (Karteien, Originalaufzeichnungen von Erfindungen, die hoch versichert werden müssen, u. ä.).

Ob der Wiederbeschaffungswert oder der abgezinste Zukunftsertrag als Grundlage für den Vermögenswert herangezogen wird, richtet sich danach, ob überhaupt ein Wiederbeschaffungswert für das betreffende Wirtschaftsgut besteht (d. h. eine Wiederbeschaffung oder Reproduktion des Gutes möglich ist) und welche Beziehungen zwischen der Höhe des abgezinsten voraussichtlichen Zukunftsertrages und dem möglichen Beschaffungswert bestehen. Grundlage des Vermögenswertes kann jeweils nur der niedrigere von beiden Werten sein.

Die Konsequenzen, die wir aus alledem für den Vermögenswert von immateriellen Wirtschaftsgütern bei primärer Wertbildung ziehen können, sind demnach folgende: In aller Regel bestimmt sich ihr Vermögenswert nach der Summe der abgezinsten, voraussichtlich durch ihren Einsatz erzielbaren Zukunftserträge; nur ganz selten, wenn nämlich eine Wiederbeschaffung oder Reproduktion des betreffenden immateriellen Wirtschaftsgutes möglich ist, bildet der Beschaffungswert die Grundlage des Vermögenswertes — aber auch nur dann, wenn er unter dem abgezinsten Zukunftsertrag bleibt.

2. Die sekundäre Wertbildung

Es handelt sich hierbei um die Form der Vermögenswertbildung für solche Güter, deren Existenz von der Zugehörigkeit zu einem ganz bestimmten betriebswirtschaftlichen Apparat abhängt und für die eine primäre Wertbildung nicht möglich ist.

Die sekundäre Wertbildung ist dadurch gekennzeichnet, daß sie jeder primären nachgeordnet ist und nur in dem Augenblick erfolgt, wo eine primäre stattgefunden hat. Bezogen auf die in einem Betrieb eingesetzten Wirtschaftsgüter, heißt das, daß zunächst der Wert des ganzen Betriebes festgestellt werden muß, danach die primäre Wertbildung erfolgen kann und damit notwendigerweise auch die sekundäre erfolgt ist.

Wir wollen und können uns an dieser Stelle nicht mit der überaus komplizierten Wertermittlung für ganze Betriebe befassen. Zu dieser Frage sei auf die sehr umfangreiche Spezialliteratur verwiesen⁷⁵⁾. Für unsere Zwecke genügt die Unterstellung, daß der Gesamtwert schon auf irgend eine Weise ermittelt wurde und nun bekannt ist.

Die Aufteilung eines solchen Gesamtwertes auf die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ist nur insoweit möglich, als diese für eine primäre Vermögenswertbildung geeignet sind. Für die verbleibenden immateriellen Wirtschaftsgüter kann der Vermögenswert nur insgesamt — als Wertkomplex sozusagen — ermittelt werden. Er ergibt sich als Differenz zwischen dem Gesamtwert des Betriebes und der Summe der primär ermittelten Werte.

Die Feststellungen der letzten beiden Sätze schlagen die Brücke zu den Abhandlungen über den Geschäftswert (oder wie immer die Bezeichnungen für

⁷⁵⁾ Vgl. Mellerowicz, Konrad, „Der Wert der Unternehmung als Ganzes“, Essen 1952, S. 108 ff und die dort angeführte Literatur.

S. auch Lehmann, M.R., „Allgemeine Grundsätze für die Bewertung ganzer Unternehmungen“, Zeitschr. f. Betriebsw. Jg. 1954, S. 65 ff.

dieses Phänomen lauten). Dieser Wertkomplex ist praktisch der Geschäftswert⁷⁶⁾.

Es wird an dieser Stelle deutlich, daß man den Geschäftswert niemals als immaterielles Wirtschaftsgut bezeichnen darf, er ist nur ein Wertkomplex für die verschiedensten immateriellen Wirtschaftsgüter. Diese Deutung des Geschäftswertes, die unter Berücksichtigung aller bisher erarbeiteten theoretischen Erkenntnisse über die immateriellen Wirtschaftsgüter und ihre Bewertung als die einzig mögliche angesehen werden muß, hat drei Konsequenzen:

1. Schwankungen des Vermögenswertkomplexes müssen nicht auf Änderungen am Bestand der zugrundeliegenden immateriellen Wirtschaftsgüter beruhen;
2. Ist der Vermögenswertkomplex in seiner Höhe gleich geblieben, so heißt das nicht, daß auch der Bestand an immateriellen Wirtschaftsgütern unverändert geblieben ist;
3. Wenn sich ein sekundärer Vermögenswertkomplex nicht errechnen läßt, dann darf daraus nicht geschlossen werden, daß keine immateriellen Wirtschaftsgüter vorhanden sind (für die eine sekundäre Wertbildung möglich wäre⁷⁷⁾).

Auf die zwei ersten Folgerungen werden wir im Zusammenhang mit der Erörterung des bilanziellen Problems der immateriellen Wirtschaftsgüter zurückgreifen⁷⁸⁾.

76) Vgl. Löbel, Georg, a.a.O. S. 5 und 6.

77) Vgl. Großmann, H., „Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft“, Berlin 1955, S. 178.

78) Vgl. die Ausführungen zur Kritik der steuerlichen Behandlung des Geschäftswertes in der Bilanz, S. 84 ff der vorliegenden Arbeit.

2. Teil

Die immateriellen Wirtschaftsgüter als bilanzielles Problem

A. Die Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz

I. Allgemeines

Es war schon in der Einleitung darauf hingewiesen worden, daß es nicht beabsichtigt ist, in diesem Kapitel eine subtile Darstellung der Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter in der handelsrechtlichen Jahresbilanz zu geben. Was uns vielmehr interessieren soll, das sind die grundsätzlichen Fragen, die bei der handelsrechtlichen Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter auftauchen.

Zunächst ist jedoch die Vorfrage zu klären, ob man überhaupt von einer einheitlichen „Handelsbilanz“ sprechen kann. Schließlich ranken sich um die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften der §§ 38 ff. HGB eine Reihe von spezialgesetzlichen Bestimmungen über Buchführung und Bilanz. Es ist nun die Frage, ob zwischen den allgemeinen Bestimmungen einerseits und den spezialgesetzlichen Regelungen (§§ 129—133 AktG, §§ 33 b—f GenG und § 42 GmbHG) andererseits und darüber hinaus zwischen den spezialgesetzlichen Regelungen ein innerer Zusammenhang dahingehend besteht, daß man von einer „Handelsbilanz“ schlechthin sprechen kann.

Dazu ist folgendes festzustellen:

1. Alle Sondergesetze verweisen in ihren Rechnungslegungsvorschriften in irgend einer Form auf die §§ 38 ff. HGB und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Dadurch wird ein formaler Zusammenhang der Vorschriften untereinander hergestellt.
2. Aus Punkt 1 ergibt sich, daß Buchführung und Inventar auch für jede auf Grund eines der Spezialgesetze erstellte Bilanz die Grundlage bilden.
3. Auf dem Gebiet der Bewertung geben die einzelnen Spezialgesetze nur nähere Anwendungsregeln für den § 40 HGB, die sich aus dem späteren Zeitpunkt der Konzipierung dieser Vorschriften erklären. Geht man nun davon aus, daß die Vorschriften des § 133 AktG — die bis heute jüngste Kodifikation — eine Fixierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind, wie das van der Velde⁷⁹⁾ tut, so ist damit die Gültigkeit dieser

⁷⁹⁾ van der Velde, „Die Rechtsnatur der Handels- und Steuerbilanz“ in Steuerberater-Jahrbuch 1954/55, S. 62.

Vorschrift auch für alle diejenigen Unternehmungen erwiesen, die nach den §§ 38 ff. HGB bilanzieren, oder nach einer der Vorschriften, die ihrerseits auf die §§ 38 ff. verweisen. § 38 HGB schreibt die Befolgung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor, und darunter ist nach van der Velde auch eine ordnungsmäßige Bilanzierung zu verstehen⁸⁰).

Der rechtliche Zusammenhang aller Bilanzierungsbestimmungen einerseits und andererseits die Rückwirkung der jeweils jüngsten Kodifikationen auf dem geschilderten Wege über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermöglichen es uns also, im folgenden von einer „Handelsbilanz“ schlechthin zu sprechen.

II. Das Wesen der Handelsbilanz

Bevor wir die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter untersuchen, ist es notwendig, sich mit dem Instrument „Bilanz“ selbst zu befassen. Über die Frage, ob und wie diese Wirtschaftsgüter in die Bilanz gehören, entscheidet nicht etwa der Gutscharakter — obwohl ihm eine grundsätzliche Bedeutung zukommt — sondern das Wesen der Bilanz und bestimmte Bilanzierungsgrundsätze, die sich im Verlauf der historischen Entwicklung herausgebildet haben. In nahezu allen einschlägigen Schriften, die sich in irgend einer Form mit den immateriellen Wirtschaftsgütern beschäftigen, wird die Bedeutung des Wesens der Bilanz für die Bilanzierungsmöglichkeit betont oder stillschweigend vorausgesetzt. Im allgemeinen wird dabei das Wesen der Bilanz von den verschiedenen Bilanztheorien her erklärt⁸¹). Dabei wird jedoch übersehen, daß die einzelnen Bilanztheorien sozusagen zu reinen Typen von Bilanzen führen, wohingegen man die Handelsbilanz doch wohl mehr als das Ergebnis einer jahrhundertelangen Entwicklung sehen muß.

Am Anfang dieser Entwicklung⁸²) stehen die Aufzeichnungen von Einnahmen und Ausgaben. Für die Gewinnermittlung der Kaufleute war es nun aber nicht nur von Bedeutung, das Verhältnis von Einnahmen und Ausgaben zu kennen, sondern man mußte auch wissen und feststellen, ob sich außerhalb des eigentlichen Umsatzaktes Erfolgswirkungen durch Verlust, Verderbnis o. ä. ergeben hatten. Durch die körperliche Bestandsaufnahme der noch vorhandenen Ware wurde daher die Einnahmen- und Ausgabenrechnung korrigiert. Diese Korrektur erfolgte sowohl in mengenmäßiger Hinsicht als auch in wertmäßiger⁸³). Im Laufe der Entwicklung überflügelte dann die Inventur der Warenbestände die Einnahmen- und Ausgabenrechnung, jedenfalls was deren Bedeutung als Grundlage der Bilanzierung anbelangt.

Entscheidend für die ganze spätere Entwicklung ist der Umstand, daß in dieser Situation die erste rechtliche Vorschrift für Buchführung und Bilanz er-

⁸⁰) van der Velde a.a.O. S. 55; vgl. auch Schmalenbach, „Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung“ in Ztschr. f. handelsw. Forsch., Jg. 1933, S. 232.

⁸¹) Beispielsweise Löbel a.a.O. S. 40.

⁸²) Vgl. Leyrer, C., „Historische Entwicklung der Buchführung seit der ersten Kenntnis bis zum 17. Jahrhundert“, Ztschr. f. handelsw. Forsch. Bd. 16 S. 123—155.

Penndorf, B., „Inventur, Bilanz und Bewertung in der italienischen Buchhaltung des 14. Jahrhunderts“, Ztschr. f. handelsw. Forsch. Bd. 24 S. 489—495.

⁸³) Niederstwert- und Imparitätsprinzip waren bekannt. Vgl. Savary, „Parfait Négociant“, Widerhold-Ausgabe Genf 1676 S. 615. Ferner Penndorf a.a.O. S. 491.

lassen wird: Die Ordonnance de Commerce brachte für den Kaufmann einen Komplex von Rechnungslegungsvorschriften. Savary weist in den Kapiteln 33, 34, 38 und 39 seines „Parfait Négociant“, die eine Kommentierung der Rechnungslegungsvorschriften der Ordonnance darstellen, darauf hin, daß er alle nunmehr gesetzlich vorgeschriebenen Maßnahmen von besonders erfolgreichen und wohlhabenden Kaufleuten befolgt gefunden habe.

Mit dem Erlaß der Ordonnance, die zu ihrer Zeit zweifellos die Vorstellungswelt ordentlicher Kaufleute in vollkommener Weise mit den rechtlichen Erfordernissen des Gemeinwesens vereinte, wurde die bis dahin organische Entwicklung des kaufmännischen Rechnungswesens und speziell der Bilanz auf einem bestimmten Punkt fixiert und damit jäh unterbrochen. Die weitere Entwicklung erfolgte nun nicht mehr im kaufmännischen Sektor, sondern im rechtlichen. Von der Ordonnance über den Code de Commerce werden die Vorschriften über die Rechnungslegung bis in unser gegenwärtiges Handelsrecht ohne nennenswerte Änderungen übernommen⁸⁴).

Die historische Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften der Ordonnance besteht darin, die Gepflogenheiten und — auf dem Weg über das Abschluß-instrumentarium — das ausschließlich an der „Ware“ orientierte Denken der kaufmännisch-händlerischen Epoche konserviert zu haben. Die Gesetzgeber späterer Zeiten haben das Denken und die Vorstellungswelt jener Zeit den späteren geradezu aufgepfropft, als sie die Rechnungslegungsvorschriften der Ordonnance ohne wesentliche Änderungen in die nachfolgenden Gesetzeswerke einbauten. Die wirtschaftliche Entwicklung war jedoch mittlerweile in Richtung auf die Entwicklung von Industrie- und Dienstleistungsbetrieben erfolgt, was an und für sich auch in den gesetzlichen Vorschriften über den Abschluß hätte zum Ausdruck kommen müssen. Beispielsweise muß die Inventur — nach allem, was Savary über sie schreibt — als Ausfluß besten kaufmännisch-händlerischen Denkens und Handelns gelten. Sie ist sowohl zur sachlichen wie auch zur wertmäßigen Erfassung von Umsatzgütern sehr geeignet und daher als Korrektiv einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung jener Epoche organisch. Es müssen sich jedoch sehr große Schwierigkeiten und geradezu sinnlose Ergebnisse zeigen, wenn die Einnahmen- und Ausgabenrechnungen der Industrie- und Dienstleistungsbetriebe — insbesondere hinsichtlich des Anlagevermögens — sachlich und wertmäßig durch das kaufmännisch-händlerische Instrument der Inventur korrigiert werden. Das deshalb, weil die Inventur nicht in der Lage ist, den großen Komplex der immateriellen Wirtschaftsgüter zu erfassen, nur vereinzelt gelingt ihr das, aber auch nur dort, wo es sich um die sogenannten „verkehrsfähigen“ immateriellen Wirtschaftsgüter handelt.

In der zweiten Hälfte des vergangenen Jahrhunderts zeigten sich hier in Deutschland Ansätze zu einer stärkeren Berücksichtigung der Gegebenheiten der industriellen Epoche bei der Bilanzierung. Gedacht ist an die verhältnismäßig großzügige Aktivierung von Gründungsaufwand, die während der

⁸⁴) Vgl. Schmalenbach, Eugen, „Dynamische Bilanz“, 12. Auflage, Köln und Opladen 1956, S. 16 ff.

sogenannten „Gründerzeit“ zu beobachten war⁸⁵⁾. Leider wurde hiermit in erster Linie der Zweck verfolgt, möglichst bald zu einem ausschüttungsfähigen Gewinn zu kommen, wodurch die Unternehmungen nicht selten der dringend benötigten finanziellen Mittel und damit ihrer eigentlichen Lebensgrundlage beraubt wurden. Dieser Mißbrauch von Bilanzierungsmöglichkeiten („Gründungsschwindel“) wurde schließlich in der Aktienrechtsnovelle vom 18. Juni 1884 unterdrückt.

Zum Problem der Korrektur der Einnahmen- und Ausgabenrechnung in wertmäßiger Hinsicht bleibt noch einiges zu sagen. Die Beachtung des Niederstwertprinzips bei der Bewertung des Umlaufvermögens ist schon sehr frühzeitig festzustellen, desgleichen — an und für sich ja mit dem Niederstwertprinzip zusammenhängend — die Anwendung des sogenannten „Imparitätsprinzips“⁸⁶⁾. Beide sind Ausfluß kaufmännischer Vorsicht bei der Bewertung. Unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes hat das Niederstwertprinzip eine Ausdehnung dergestalt erfahren, daß auch für das Anlagevermögen der Ansatz des Realisationswertes rechtlich nicht nur für möglich, sondern sogar für eine besonders ordnungsmäßige Form der Bilanzierung gehalten wurde. Das sogenannte „Gläubigerschutzprinzip“ plädiert also schlichtweg für Unterbewertung des Vermögens in der Bilanz⁸⁷⁾. Berücksichtigt man allerdings das erhebliche Gefälle, das gewöhnlich zwischen Beschaffungswert und Versilberungswert eines Anlagegutes besteht, dann wird die Problematik dieser Art der Bewertung deutlich.

Abschließend läßt sich zur Frage des Wesens unserer Handelsbilanz folgendes feststellen:

Die Handelsbilanz beruht auf einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Eine der wesentlichsten Konsequenzen hieraus ist die Festlegung einer Bewertungsobergrenze in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellkosten.

Die Einnahmen- und Ausgabenrechnung wird durch die Inventur in sachlicher Hinsicht korrigiert. Für den Ansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt sich daraus die Konsequenz, daß nur die verkehrsfähigen und derivativ (und entgeltlich) erworbenen aktiviert werden können⁸⁸⁾.

Die Einnahmen- und Ausgabenrechnung wird in wertmäßiger Hinsicht korrigiert durch die Anwendung des Grundsatzes: Nicht realisierte Verluste werden bereits erfolgswirksam berücksichtigt, noch nicht realisierte Gewinne dagegen nicht. Nach allgemeiner Auffassung gibt es keine Untergrenze für die Bewertung.

⁸⁵⁾ Der Geschäftswert bleibt außerhalb dieser Überlegungen. Er nimmt eine Sonderstellung ein. Vgl. S. 56 f der vorliegenden Arbeit.

⁸⁶⁾ Vgl. Anm. 83.

⁸⁷⁾ Die Grundlage dieser Auffassung dürfte ein Aufsatz von Neukamp sein: „Das Dogma von der Bilanzwahrheit“ in Ztschr. f. d. ges. Handelsrecht Bd. 48 Jg. 1899 S. 450 ff.

⁸⁸⁾ Eine Legaldefinition für den „Vermögensgegenstand“ gibt es im Handelsrecht nicht. Nach Staub (HGB Kommentar Bd. I, 9. Auflage, Berlin 1912, Anmerkung 5 zu § 40) können als Aktiva alle Vermögensbestandteile, die Gegenstand des Rechtsverkehrs sind, gebucht werden. Dazu zählen „bewegliche und unbewegliche Sachen; Rechte, sofern für sie Aufwendungen gemacht sind; rein wirtschaftliche Güter, sofern sie gegen Entgelt von Dritten erworben wurden“.

Vor diesem Hintergrund müssen wir nun das bilanzielle Problem der immateriellen Wirtschaftsgüter im Handelsrecht sehen.

III. Die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter nach geltendem Handelsrecht

1. Allgemeines

Wir wenden uns nun wieder dem eigentlichen Gegenstand unserer Untersuchung zu, den immateriellen Wirtschaftsgütern. Die Frage ihrer Bilanzierung behandeln wir getrennt nach Aktivierung und Abschreibung. Dabei geben wir zunächst eine Darstellung der gegenwärtigen bilanziellen Behandlung dieser Wirtschaftsgüter. Eine kritische Stellungnahme zu dieser gegenwärtigen Praxis folgt am Schluß des Kapitels.

Der Bilanzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter stellt sich als erstes Hindernis die Tatsache entgegen, daß die Bilanz auf einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung beruht. Wirtschaftsgüter können demnach — rein bilanztechnisch gesehen — eigentlich nur dann in die Bilanz aufgenommen werden, wenn Aufwendungen monetärer Art für ihren Erwerb vorgenommen wurden, und sie können auch höchstens mit ihrem Ausgabewert bilanziert werden. Der Anschaffungswert ist die einzig mögliche Wertkategorie für die Jahresbilanz. Das Erfordernis eines entgeltlichen Erwerbs hat nur grundsätzliche Bedeutung für die Aktivierung der materiellen Wirtschaftsgüter⁸⁹⁾, es gilt aber nach herrschender Meinung unbedingt für alle Arten von immateriellen Wirtschaftsgütern⁹⁰⁾. Das Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs wird für die letztgenannte Gütergruppe noch dahingehend verschärft, daß die Ausgaben auch in ihrer Höhe eindeutig nachweisbar sein müssen.

Wir erinnern uns daran, daß immaterielle Wirtschaftsgüter häufig nicht die Gegenwerte von monetären Investitionen darstellen und daß es wesentlich häufiger noch vorkommt, daß während der Lebensdauer einer Unternehmung Ausgaben zwar getätigt werden, aber die immateriellen Wirtschaftsgüter dem betriebswirtschaftlichen Apparat ungeplant zuwachsen, die für sie getätigten Ausgaben also in ihrer Höhe nicht eindeutig feststellbar sind. Aus diesen Gründen scheidet ein großer Teil der immateriellen Wirtschaftsgüter schon von vornherein von der Bilanzierung aus. Unter dem Gesichtspunkt des eindeutig feststellbaren entgeltlichen Erwerbs kommt die Bilanzierungspraxis zu jener bekannten Unterscheidung der originär und derivativ erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter.

Das zweite Hindernis, das sich der Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter entgegenstellt, bildet die Inventurvorschrift. Wir hatten oben gezeigt, daß die Inventur zum Zwecke der jährlichen Gewinnermittlung gegenüber der reinen Einnahmen- und Ausgabenrechnung eine Korrekturaufgabe erfüllt. Die allgemeine Auffassung geht dahin, daß die Aufnahme des Vorhandenen auch dem Gläubigerschutz dient, wir hatten darauf weiter oben schon hingewiesen.

89) Das Prinzip wird durchbrochen bei Schenkungen udgl. Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, „Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft“, 3. Auflage, Stuttgart 1957, § 129 TZ 29.

90) Vgl. WP-Jahrbuch 1954 S. 420.

Im strengen Sinn ist die Inventur eine Aufnahme der körperlich vorhandenen Güter. Bezogen auf die immateriellen Wirtschaftsgüter heißt das, daß nur Immaterialgüterrechte und verkehrsfähige Immaterialgüter⁹¹⁾ inventarisierbar wären, nicht dagegen der Komplex von immateriellen Wirtschaftsgütern, der die Grundlage eines Geschäftswertes bildet.

Von der geschilderten Inventur im strengen Sinn hat sich aber insofern ein Wandel zu einer weiteren Auffassung vollzogen, als die körperliche Aufnahme gegebenenfalls durch eine wertmäßige ersetzt wird. Wir kennen diese Erscheinung von der Sammlung der sogenannten Kostenwerte auf bestimmten Konten⁹²⁾. Darunter fallen in erster Linie der entgeltlich erworbene Geschäftswert, aber auch Ausgaben für Großreklame und Organisation. Diese weitere Auffassung widerspricht dem eigentlichen Wesen der Inventur, so wie es im Bereich des Handelsunternehmens ursprünglich offenbar geworden war.

Nach alledem erfordert also die Bilanzierung eines immateriellen Wirtschaftsgutes nach herrschender Auffassung, daß

1. ein entgeltlicher Erwerbsvorgang stattgefunden hat;
2. das immaterielle Wirtschaftsgut verkehrsfähig ist⁹³⁾.

Damit sind jedoch nur die Voraussetzungen dafür genannt, daß immaterielle Wirtschaftsgüter bilanziert werden können, „eine grundsätzliche Aktivierungspflicht für immaterielle Rechte und Wirtschaftsgüter besteht in der Handelsbilanz nicht“⁹⁴⁾. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, daß nach allgemeiner Auffassung eine Bewertungsuntergrenze im Handelsrecht nicht existiert, so daß also auch aus dieser Sicht eine Sofortabschreibung möglich erscheint, und das würde ja praktisch bedeuten, daß die Aktivierung überhaupt unterbleibt oder nur mit einem Erinnerungsposten erfolgt⁹⁵⁾.

2. Die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter

a) Verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter

Die Aktivierung dieser Wirtschaftsgüter ist für die Aktiengesellschaft im § 131 A II Ziff. 5 AktG ausdrücklich vorgesehen. Nach dem oben Gesagten ist sie damit auch für alle Nichtaktiengesellschaften anzunehmen. Das WP-Jahrbuch 1954 rechnet auf Seite 419 f. zu dieser Position

1. Rechte, und zwar

- a) gewerbliche Schutzrechte (Konzessionen, Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Gebrauchsmuster und Warenzeichen) usw.;
- b) sonstige Rechte, wie zum Beispiel Zuteilungsquoten⁹⁶⁾, Syndikatsrechte, nicht geschützte Patente, Nutzungsrechte (Nießbrauch-, Pacht- und Mietrechte), Brenn- und Braurechte usw.;

⁹¹⁾ Vgl. die Einteilung der immateriellen Wirtschaftsgüter unter dem Gesichtspunkt der Verkehrsfähigkeit, S. 24 der vorliegenden Arbeit.

⁹²⁾ Vgl. dazu Kosiol, Erich, „Kalkulatorische Buchhaltung“, 5. Auflage Wiesbaden 1953, S. 85 und 86.

⁹³⁾ Adler-Düring-Schmaltz a.a.O. § 129 TZ 29.

⁹⁴⁾ WP-Jahrbuch 1954 S. 420.

⁹⁵⁾ Vgl. dazu Adler-Düring-Schmaltz a.a.O. § 129 TZ 28.

⁹⁶⁾ Vgl. hierzu das bemerkenswerte Urteil des RG. in „Deutsches Recht“ Jg. 1941, S. 2113. Tenor des Urteils: „Für einzelne Unternehmer und Händler nach den gesetzlichen Vorschriften über die Verbrauchsregelung bestehende Bezugsmöglichkeiten (Kontingente) sind keine handelsfähigen Werte. Sie können deshalb als aktive Werte weder in eine regelmäßige Jahresbilanz, noch in eine Auseinandersetzungs-

2. bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter, wie zum Beispiel Erfindungen, Rezepte, Geheimverfahren usw.

Nicht hierunter fallen alle persönlichen Konzessionen, diejenigen also, die in irgend einer Form an die Person des Inhabers des Rechtes gebunden und unveräußerlich sind. Wir haben im theoretischen Teil gezeigt, daß diese Auffassung unrichtig ist⁹⁷⁾, weil für die Zugehörigkeit zu einem betriebswirtschaftlichen Apparat die Verkehrsfähigkeit als Kriterium unbeachtlich sein muß. Die Bindung des Rechtes an den Inhaber hat betriebswirtschaftlich gesehen nur Bedeutung in bezug auf die Lebensdauer des Wirtschaftsgutes „Konzession“.

Die Frage des Wertansatzes der verkehrsfähigen immateriellen Wirtschaftsgüter ist im Grunde einfach zu beantworten: Die Aktivierung erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellkosten; darunter sind zu verstehen „sämtliche Erwerbskosten, einschließlich Patentgebühren, Prozeßkosten, Vermittlungsprovisionen, als Herstellungskosten die Kosten für Vorversuche, Konstruktionen, Modelle, Entwürfe, Anmeldegebühren usw.“, jedoch nur insoweit, als der „vorsichtig zu schätzende wirtschaftliche Wert eine Aktivierung rechtfertigt“⁹⁸⁾.

Soweit es sich um öffentliche Gebühren handelt, wird die Feststellung der Anschaffungskosten im Einzelfall keine Schwierigkeiten bereiten, sie treten vielmehr erst dann auf, wenn die Herstellungskosten der Erfindungen o. ä. zu ermitteln sind. Es handelt sich dabei jeweils um beträchtliche Großausgaben, von denen jedoch nur ein Teil überhaupt aktivierungsfähig ist. Es muß besonderen Darstellungen vorbehalten bleiben, Mittel und Wege für die Abgrenzung der aktivierbaren von den nicht aktivierbaren Aufwendungen aufzuzeigen.

b) Nicht verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter

aa) Kostenwerte

Die Bezeichnung „immaterielle Kostenwerte“ ist m. W. durch Schmidt⁹⁹⁾ in die Literatur eingeführt worden. Korrekt ist die Bezeichnung im Hinblick auf die in der Betriebswirtschaftslehre verbreitete Kostenauffassung nicht, man sollte demgemäß besser von „Aufwandswerten“ sprechen. Unter den sogenannten „Kostenwerten“ versteht man in der bilanzrechtlichen Literatur die Kosten der Betriebseinrichtung im weitesten Sinn:

1. Die Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Betriebes, nicht nur die Betriebsaufwendungen im engeren Sinne, sondern auch die Aufwendungen für die Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation¹⁰⁰⁾.

2. Reklameaufwendungen, wenn sich Wirkung und Nutzen auf einen längeren Zeitraum erstrecken¹⁰¹⁾.

97) Vgl. S. 16 der vorliegenden Arbeit.

98) WP-Jahrbuch 1954 S. 420; auch Adler-Düring-Schmaltz a.a.O. § 113 TZ 147.

99) S. Schmidt, Fritz, „Die organische Tageswertbilanz“ a.a.O. S. 117.

100) Vgl. WP-Jahrbuch 1954 S. 447.

101) Vgl. WP-Jahrbuch 1954 S. 448.

Ähnlich wie bei der Ermittlung der Herstellungskosten eines Patentes, resp. der zugrundeliegenden Erfindung, tritt uns auch hier eine Abgrenzungsproblematik entgegen, weil laufende Aufwendungen auf keinen Fall zur Aktivierung gelangen dürfen. Als Kriterien für die Aktivierung dienen die Einmaligkeit der Aufwendungen und die Nachhaltigkeit der erlangten Vorteile. Damit deckt sich der Umfang der aktivierbaren Betriebseinrichtungskosten mit dem, was wir im theoretischen Teil dieser Arbeit als „geplante Erweiterung des betriebswirtschaftlichen Apparates“ bezeichnet hatten¹⁰²⁾. Zweifelsfrei aktivierbar sind demnach die während der Errichtungsperiode, aber auch bei Erweiterungen anfallenden Aufwendungen für die Betriebseinrichtung. Problematisch ist allerdings die Aktivierung von Reklameaufwendungen. Laufende und gleichmäßige Reklameaufwendungen sind natürlich nicht aktivierbar, sie stellen praktisch nur Erhaltungsaufwand für das vorhandene akquisitorische Potential dar; eine tatsächliche Erweiterung dieses Potentials kann grundsätzlich nur durch Einführungsreklame, in einzelnen Fällen vielleicht auch durch eine großangelegte und schlagartige Werbekampagne erfolgen. Den Fall der ungeplanten Erweiterung müssen wir aus unseren Überlegungen hier ausschließen.

Die Aktivierung der Betriebseinrichtungskosten ist durch das Aktiengesetz von 1937 expressis verbis zugestanden worden. Die Bestimmung des § 133 Ziff. 4 AktG steht jedoch in direktem Gegensatz zu § 42 Ziff. 2 GmbHG. Auf Grund der oben geschilderten Interdependenz aller bilanzrechtlichen Bestimmungen müssen wir aber annehmen, daß die aktienrechtliche Vorschrift auch für alle Nichtaktiengesellschaften, also auch für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt¹⁰³⁾.

Ausgangspunkt für das Zugeständnis der Aktivierung von Kosten der Betriebseinrichtung war nun aber nicht etwa die Erkenntnis, daß durch derartige Aufwendungen immaterielle Wirtschaftsgüter als Gegenwerte erlangt werden, sondern die Überlegung, daß durch die Nichtaktivierung der im Einzelfall sehr hohen Aufwendungen die einzelnen Rechnungsperioden ungleichmäßig belastet werden, mit dem Erfolg, daß bei längeren Errichtungszeiträumen schon nach kurzer Zeit Unterbilanzen entstehen¹⁰⁴⁾. Es dürfte außer Zweifel stehen, daß die dynamische Bilanzlehre Schmalenbachs den Anstoß zur Einführung dieser Bestimmung in das Aktiengesetz gegeben hat. Wenn es auch begrüßenswert ist, daß die Korrektivfunktion der Inventur für die Kosten der Betriebseinrichtung außer Kraft gesetzt ist, so ist es doch bedauerlich, daß diese Aufwendungen mehr oder minder nur als transitorische Posten gesehen werden und nicht als effektive Investitionen in Wirtschaftsgütern.

Im Gegensatz zu den Kosten der Betriebseinrichtung ist die Aktivierung der Aufwendungen für die Gründung und Kapitalbeschaffung ebenfalls im § 133

¹⁰²⁾ Vgl. S. 9 der vorliegenden Arbeit.

¹⁰³⁾ Baumbach-Hueck, „GmbH.-Gesetz“, 7. Auflage, 1955, S. 152: „Der Ausnahmefall des § 133 Ziff. 4 AktG. gilt auch hier. Die Kosten der Betriebseinrichtung müssen auch hier aktivierbar sein . . .“

¹⁰⁴⁾ Vgl. Schlegelberger-Quassowski, „Aktiengesetz“, Berlin 1937, § 133 TZ 34.

Ziff. 4 AktG ausdrücklich verboten. Lang¹⁰⁵⁾, der im Anschluß an Wieland¹⁰⁶⁾ als Kennzeichen eines Vermögensgegenstandes im Bilanzrecht eine Ertragsbildungsfähigkeit im positiven oder negativen Sinn ansieht, erklärt das Verbot der Aktivierung von Gründungskosten folgendermaßen: „Jedenfalls ist ihr eventueller Einfluß auf den Ertrag so schwer zu schätzen, daß es der Gesetzgeber für richtig gehalten hat, sie von einer Aktivierung auszuschließen“. Diese Erklärung erscheint nicht sonderlich befriedigend, wenn man sich vergegenwärtigt, daß die Gegenwerte der Gründungskosten im wesentlichen rechtliche Grundlagen für die Existenz der Unternehmung bilden, wodurch eine Beziehung zum Ertrag von vornherein gegeben ist. Viel einleuchtender würde mir eine Erklärung erscheinen, die in dem Verbot der Aktivierung dieser Aufwendungen noch ein Überbleibsel der Auffassung von der Bilanz als einer Vermögensaufstellung sieht; danach wäre das Verbot ein Ausfluß kaufmännisch-händlerischen Denkens.

bb) Der Geschäftswert

(1) Der originäre Geschäftswert

Formal gesehen, ist jeder Geschäftswert ein Differenzbetrag zwischen dem Gesamtwert des Unternehmens und den primär ermittelten Werten¹⁰⁷⁾ der Teile des betriebswirtschaftlichen Apparates. Der so ermittelte Wertkomplex sekundärer Art gehört — wie wir schon oben gezeigt haben — in die Kategorie des Vermögenswertes. Er ist damit von vornherein für die Aufnahme in die Jahresbilanz ungeeignet, solange sich dieser Vermögenswert nicht in einen Anschaffungswert verwandelt hat. Unter dem Gesichtspunkt von Vermögenswert und Anschaffungswert kommt man zu der Unterscheidung von originärem und derivativem Geschäftswert. Üblicherweise drückt man das so aus, daß man als originär den im Unternehmen selbstgeschaffenen und als derivativ den bei einer Übertragung des gesamten Unternehmens durch eine Gegenleistung realisierten Geschäftswert bezeichnet.

Die Aktivierung eines Geschäftswertes ist in § 133 Ziff. 5 AktG grundsätzlich verboten. Weil aber unmittelbar nach dem Verbot eine Einschränkung desselben in Hinblick auf den derivativen Geschäftswert erfolgt, gilt es nur für den originären Geschäftswert unbedingt. Auf Grund des inneren Zusammenhanges, der zwischen allen Bilanzierungsvorschriften besteht, ist damit auch für die Nichtaktiengesellschaften die Bilanzierung des originären Geschäftswertes ausgeschlossen.

Der Geschäftswert hat nun aber nicht nur eine formale Seite, sondern auch eine materielle, denn er entsteht nicht von allein, sondern hat jeweils eine Grundlage. Die Grundlage wird dabei in der Regel ein bestimmter Ertrag sein, der — kapitalisiert — den Wert der isoliert zu bewertenden Aktiven übersteigt. Ein Ertrag ist aber funktional bedingt durch das ökonomische Kräftepotential, das eine Unternehmung repräsentiert. Das Kräftepotential

¹⁰⁵⁾ Lang, Walter, „Der Geschäftswert und seine Behandlung in der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Jahresbilanz“, Diss. München 1955, S. 74.

¹⁰⁶⁾ Wieland, Karl, „Handelsrecht“, 1. Band, München/Leipzig 1921, S. 300.

¹⁰⁷⁾ Schlegelberger-Quassowski a.a.O. § 133 TZ 40 sprechen hinsichtlich des derivativen Geschäftswertes von einer die objektiven Werte der einzelnen Vermögensgegenstände übersteigenden Gegenleistung.

selbst ist wiederum Ausfluß des betriebswirtschaftlichen Apparates — wir brauchen diese Beziehungen zwischen Geschäftswert und immateriellen Wirtschaftsgütern hier nicht näher zu erläutern. Jedenfalls sind es zu einem erheblichen Teil Organisation und akquisitorisches Potential, die das betriebliche Kräftepotential beeinflussen und somit — über den kapitalisierten Ertrag — zur Grundlage eines Geschäftswertes werden.

Je nachdem, ob besondere, klar abgrenzbare Organisations- oder Reklameaufwendungen vorgenommen wurden oder nicht, kann man den originären Geschäftswert unterteilen in einen mit und einen ohne besondere Aufwendungen selbstgeschaffenen Geschäftswert. Demnach hätten wir einen Sonderfall des originären Geschäftswertes bereits oben in Form der Kostenwerte abgehandelt¹⁰⁸). Es ist unter diesem Gesichtspunkt Dornemann zuzustimmen, wenn er schreibt, daß sich in der dynamischen Theorie der Unterschied zwischen originärem und derivativem Geschäftswert verwischt¹⁰⁹). Unter dem Gesichtspunkt der verschiedenartigen Wertkategorien, Vermögenswert- und Anschaffungswertkategorie muß der Unterschied jedoch aufrechterhalten werden¹¹⁰). Jeder originäre Geschäftswert ist ein Vermögenswertkomplex. Im Hinblick auf den Charakter der Bilanz als einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung schließen sich daher die Zulassung der Aktivierung der immateriellen Kostenwerte einerseits und das Verbot der Aktivierung des originären Geschäftswertes andererseits nicht aus. Diese Erkenntnis läßt den Schluß zu, daß es den Begriff „mit besonderen Aufwendungen selbstgeschaffener Geschäftswert“ gar nicht geben kann.

Es ist m.E. nicht die fehlende „Greifbarkeit“ des originären Geschäftswertes, es ist auch nicht die so häufig betonte rasche Vergänglichkeit dieses Wertkomplexes — erinnert sei an das Kapitel über das Vergehen immaterieller Wirtschaftsgüter — oder die Gefahr einer raschen Entwertung, was seine Aktivierung ausschließt. Die Aktivierung des originären Geschäftswertes scheitert einzig und allein an der Tatsache, daß er einen auf der Basis kapitalisierter Erträge ermittelten Vermögenswertkomplex darstellt, der in eine an Einnahmen und Ausgaben orientierte Gewinnermittlung nicht einbezogen werden darf. Die Ermittlung des Geschäftswertes unter Berücksichtigung des Ertrages, der seinerseits durch die Bewertung funktional beeinflusst wird, wäre vom logischen Standpunkt ein Unding¹¹¹).

(2) Der derivative Geschäftswert

Der derivative Geschäftswert ist formal gesehen nichts anderes als ein durch eine Gegenleistung „realisierter“ originärer Geschäftswert. Durch den Vorgang von Leistung und Gegenleistung verwandelt sich die bis dahin vorliegende Vermögenswertkategorie in die Anschaffungswertkategorie. Auf die-

¹⁰⁸) Baier-Fährnich, „Die steuerliche Betriebsprüfung“, Stuttgart 1955, S. 323, halten den Betriebseinrichtungsaufwand ebenfalls für dem Geschäftswert verwandt. Schmalenbach spricht für solche Fälle direkt vom „Goodwill Nr. 1 (vgl. „Dynamische Bilanz“, 10. Auflage, 1948, S. 94).

¹⁰⁹) S. Dornemann, Richard, „Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz“, Zeitschr. f. Betriebsw. Jg. 1957 Nr. 2 S. 104.

¹¹⁰) Offenbar ist auch Narr dieser Ansicht. Vgl. Narr, Willy, a.a.O. S. 78.

¹¹¹) Ähnlich äußert sich Kosiol in seiner Polemik gegen den Teilwert. Vgl. Kosiol „Bilanzreform und Einheitsbilanz“, a.a.O. S. 150.

sem Wege wird der Geschäftswertkomplex theoretisch für die Aktivierung in der Jahresbilanz geeignet.

Die Aktivierung eines derivativen Geschäftswertes richtet sich nach § 133 Ziff. 4 AktG, wo es heißt:

„Übersteigt jedoch die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme, so darf der Unterschied, jedoch nur gesondert, unter die Posten des Anlagevermögens aufgenommen werden.“

Eine Aktivierungspflicht besteht also nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht.

Der Grund für die Zulassung der Aktivierung einer derivativen Geschäftswertes war offenbar — wie wir das schon hinsichtlich der immateriellen Kostenwerte gesehen hatten — formeller Art: Es besteht bei der Übertragung einer Unternehmung die Gefahr, daß die Nichtaktivierung eines tatsächlich bezahlten Geschäftswertes zu einer Unterbilanz führt, und das um so mehr, wenn die Übertragung während oder kurz nach Abschluß der Gründungsperiode erfolgt¹¹²⁾. Voraussetzung dafür, daß es tatsächlich zu einer Unterbilanz kommt, ist natürlich, daß die einzelnen Vermögensgegenstände nicht überbewertet worden sind, der Geschäftswert also nicht auf sie verteilt worden ist; außerdem muß das Kapitalkonto in Höhe der tatsächlich bewirkten Gegenleistung ausgewiesen werden.

Die Aktivierung des derivativen Geschäftswertes findet demnach ihre Begründung in einer bilanziellen Notwendigkeit und nicht in einer Erkenntnis des Wesens immaterieller Wirtschaftsgüter. Die Aktivierung des Geschäftswertes wird im Ergebnis dadurch auf die Linie der Posten der Rechnungsabgrenzung gebracht, was m. E. der Grundlage eines Geschäftswertes, einem Komplex von immateriellen Wirtschaftsgütern also, nicht gerecht wird. Schlegelberger-Quassowski weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, daß die Aufwendungen für den Geschäftswert dem Unternehmen für die Dauer der Gesellschaft zugute kommen und daher für eine Verteilung auf längere Zeit geeignet wären¹¹³⁾. Diese Auffassung dürfte auf Brodmann¹¹⁴⁾ zurückgehen; als theoretisches Postulat findet sie sich auch bei Kosiol¹¹⁵⁾.

Unabhängig von der mehr dynamisch orientierten transitorischen Aufwandsberücksichtigung sah die ältere Bilanzliteratur den derivativen Geschäftswert deshalb als bilanzierungsfähig an, weil durch die Tatsache des entgeltlichen Erwerbs eine gewisse Sicherheit für das Vorhandensein eines Geschäftswertes überhaupt gegeben schien; auch das rein formale Erfordernis der Verkehrsfähigkeit schien unter diesen Gesichtspunkten erfüllt zu sein.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine Aktivierung oder Nichtaktivierung jeweils eine Frage der Wertkategorie. Im Falle des derivativen Erwerbs ist die Anschaffungswertkategorie das Tor zur Bilanzierung.

¹¹²⁾ Vgl. zu dieser Argumentation Schlegelberger-Quassowski a.a.O. § 133 TZ 39.

¹¹³⁾ Schlegelberger-Quassowski a.a.O. (I. Auflage, 1937) § 133 TZ 39.

¹¹⁴⁾ Brodmann, „Aktiengesetz“ (Kommentar), Berlin/Leipzig 1928, S. 366.

¹¹⁵⁾ Kosiol „Bilanzreform und Einheitsbilanz“ a.a.O. S. 161.

3. Die Abschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter

Die geschilderte Einstellung von Praxis und Theorie zur Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter, die im kaufmännisch-händlerischen Denken ihren Ursprung haben dürfte, findet ihre logische Ergänzung in der Einstellung zur Abschreibung derartiger Posen in der Bilanz. Man geht von der in der Regel zutreffenden Ansicht aus, daß für die immateriellen Wirtschaftsgüter im Falle eines Konkurses kein oder nur ein geringer Veräußerungswert besteht, und rechtfertigt eine sehr rasche Abschreibung mit dem Hinweis auf das Gläubigerschutzprinzip. Man muß zwar registrieren, daß es kaufmännische Übung ist immaterielle Wirtschaftsgüter sehr rasch abzuschreiben, es ist jedoch nicht festzustellen, wodurch diese Praxis induziert worden ist, durch die kaufmännisch-händlerische Tradition, oder durch die rechtliche Entwicklung.

Im Gegensatz zu der Übung der Praxis ist in keiner gesetzlichen Vorschrift davon die Rede, daß immaterielle Wirtschaftsgüter sehr schnell abgeschrieben werden müßten. Es wird vielmehr immer nur von einer „angemessenen“ Abschreibung gesprochen. So heißt es im § 133 Ziff. 4 AktG:

„Der eingesetzte Betrag (— für Betriebseinrichtungskosten —) ist durch angemessene jährliche Abschreibung oder Wertberichtigungen zu tilgen.“

Analog lautet der Abschreibungspassus im § 133 Ziff. 5 AktG und der des § 33c Ziff. 4 GenG. Obwohl also allgemein eine angemessene Abschreibung gefordert wird, worunter eine Abschreibung nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu verstehen wäre¹¹⁶⁾, zieht die Praxis unsystematisch eine „rasche Abschreibung“ vor. Sie wird in diesem Falle durch die herrschende Meinung gedeckt, daß dem Handelsrecht eine Bewertungsuntergrenze unbekannt ist.

Wenn in der Literatur zu der Frage der Abschreibung immaterieller Wirtschaftsgüter Stellung genommen wird, dann laufen die Vorschläge der einzelnen Autoren mehr oder weniger auf ein individuelles Für-Richtig-Halten hinaus. Wohl aus diesem Grunde vermeidet es das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch (1954), sich zur Frage des Abschreibungszeitraumes für immaterielle Wirtschaftsgüter definitiv zu äußern¹¹⁷⁾.

Während über den Abschreibungszeitraum die Ansichten auseinander gehen, besteht über die Notwendigkeit der Abschreibung überhaupt Einigkeit. Es wird darauf hingewiesen, daß immaterielle Wirtschaftsgüter in ihrem wertmäßigen Bestand viel zu unsicher seien, als daß man sie längere Zeit in der Bilanz dulden könnte. Gerade unter diesem Gesichtspunkt wird die Abschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter nicht selten zu einer Frage der Bilanzpolitik.

Der Vollständigkeit halber muß an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, daß in der Literatur vereinzelt eine regelmäßige Abschreibung auf den Geschäftswert abgelehnt worden ist. Herrli¹¹⁸⁾ erklärte, daß eine Abschreibung

¹¹⁶⁾ Die Diskrepanz zwischen Gesetz und praktischer Übung kommt auch im WP-Jahrbuch 1954 deutlich zum Ausdruck. Es heißt dort (S. 420): „Bewertung erfolgt nach § 133 Ziff. 2, Abschreibung nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Im allgemeinen wird rasche Abschreibung geboten sein; — —“

¹¹⁷⁾ Vgl. S. 420; auf S. 448 wird in sehr vorsichtiger Formulierung eine Abschreibung des Geschäftswertes in fünf Jahren für normal und üblich erklärt.

¹¹⁸⁾ Herrli, Hans, „Die Façonwerte in der Bilanz“, Bern 1933, S. 140.

auf den Geschäftswert deshalb abzulehnen sei, weil im Falle einer florierenden Unternehmung die Façonwerte — wie er sie nennt — nicht abnutzbar seien; es finde eine ständige Kompensation von immateriellen Werten statt, Kundenschaft, Organisation etc.¹¹⁹).

Wir werden im Zusammenhang mit den Problemen der steuerlichen Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter die Unrichtigkeit dieser Auffassung nachweisen.

4. Kritik der Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz

a) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht

Dem Wortlaut des § 40 HGB nach hätte man auch für immaterielle Wirtschaftsgüter eine Aktivierungspflicht dann anzunehmen, wenn man in ihnen „Vermögensgegenstände“ sieht. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt müßte das eine Selbstverständlichkeit sein. Jedes, auch ein nicht verkehrsfähiges - bzw. nicht inventarisierbares - immaterielles Wirtschaftsgut, wie die Organisation, kann in ein wirtschaftlich relevantes Zweck-Mittel-Verhältnis rücken und dergestalt Bestandteil eines Vermögens, Vermögensgegenstand also, sein.

Weil im Handelsrecht der Begriff des Vermögensgegenstandes nicht revidiert wurde, sondern die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter, die nicht verkehrsfähig im üblichen Sinne sind, unter transitorischen Gesichtspunkten ermöglicht wurde, kann man in diesem Falle nur von einer Aktivierungsbefugnis und nicht von einer Aktivierungspflicht sprechen. Rechtliche Regelungen, die der Praxis Erleichterungen bringen sollen, können nicht gleichzeitig eine Pflicht zur Inanspruchnahme dieser Erleichterungen begründen.

Das scheint mir der einzige Gesichtspunkt zu sein, unter dem man überhaupt die Aktivierungspflicht auch für die nicht verkehrsfähigen immateriellen Wirtschaftsgüter verneinen kann. Der Hinweis, daß es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht entspreche, eine Aktivierungspflicht anzunehmen¹²⁰), dürfte unzutreffend sein. Hinter diesen Grundsätzen stehen in irgend einer Form immer Auffassungen der kaufmännischen Praxis. Und gerade in der kaufmännischen Praxis wird man es finden, daß horrende Abwerbungssummen für begabte Techniker gezahlt werden, daß die teuersten Werbeagenturen mit Einführungsreklame beauftragt werden, daß beträchtliche Mittel in Neuorganisationen investiert werden. Sie beweist damit ein ausgeprägtes Empfinden für immaterielle Wirtschaftsgüter und erkennt sie auch durch die Geldzahlung an.

In der Zeit des Händlertums hatte die Bilanzierungspraxis im Einklang mit dem kaufmännisch-händlerischen Denken gestanden. Es ist nicht einzusehen, warum sie nicht heute in Einklang mit dem Denken der industriellen Epoche gebracht werden könnte. Wenn florierende Unternehmungen ihre immateriellen Wirtschaftsgüter unter Hinweis auf einen — imaginären — zu schützenden Gläubiger entweder gar nicht aktivieren, oder die aktivierten sehr

¹¹⁹) Herrli verkennt aus einer offensichtlich statischen Einstellung heraus, daß unabhängig von dem normalerweise tatsächlich stattfindenden Kompensationsvorgang eine Ausgabenverteilung — das ist nicht gleichbedeutend mit der Berücksichtigung einer „Entwertung“! — am Platze sein kann.

¹²⁰) Diese Feststellung ist sogar im WP-Jahrbuch 1954, S. 420, zu finden.

schnell abschreiben, dann kann man das wohl als Ausfluß eines manischen Depressionsbewußtseins abtun. Jedenfalls verträgt sich eine solche Argumentation nicht mit laufender Marktbeobachtung und exakter Planung. Die Gesetzgebung kann offenbar in der Frage der Aktivierungspflicht die Entwicklung nur dann vorantreiben, wenn sie sich einer gefestigten Anschauung in Praxis und Theorie gegenüberstellt. Dieses Erfordernis ist m. E. erfüllt: Einerseits kann aus dem theoretischen Teil der vorliegenden Arbeit ein eindeutiges Ja zur Aktivierungspflicht für immaterielle Wirtschaftsgüter hergeleitet werden, andererseits ist auch in der Praxis — wie wir gezeigt haben — ein ausgeprägtes Empfinden für immaterielle Dinge vorhanden. Es dürfte allerdings de lege ferenda notwendig sein, den Begriff des Vermögensgegenstandes im § 40 HGB in den des Wirtschaftsgutes umzuwandeln; er ist zu stark mit der Hypothek der Verkehrsfähigkeit belastet, als daß er heute noch Gültigkeit beanspruchen könnte.

Das Kriterium dafür, wann ein aktivierungspflichtiges immaterielles Wirtschaftsgut vorliegt, muß die Schaffung, bzw. geplante Erweiterung des betriebswirtschaftlichen Apparates sein. Besonders hohe und nicht periodisch wiederkehrende Aufwendungen werden regelmäßig die Vermutung begründen, daß eine geplante Erweiterung stattgefunden hat und die dafür getätigten Ausgaben aktivierungspflichtig sind.

Das Verbot der Aktivierung eines originären Geschäftswertes würde durch die allgemeine Aktivierungspflicht für immaterielle Wirtschaftsgüter nicht berührt werden, weil wir ja unter einem originären Geschäftswert einen Komplex sekundär ermittelter Vermögenswerte verstehen, der ohnehin für eine Aktivierung nicht in Frage kommt. Die von uns geforderte Aktivierungspflicht würde sich natürlich auch auf den derivativen Geschäftswert erstrecken, der einen Anschaffungswertkomplex für solche immateriellen Wirtschaftsgüter darstellt, für die vorher ein Anschaffungswert nicht bestand oder festgestellt werden konnte.

Das grundsätzliche Anerkenntnis einer Aktivierungspflicht für immaterielle Wirtschaftsgüter würde alle ihre verschiedenen Arten den materiellen gleichstellen und damit auch die Frage unentgeltlich erworbener immaterieller Güter und ihrer bilanziellen Behandlung in einem neuen Licht erscheinen lassen. Gegenwärtig würde deren Aktivierung wohl als grober Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung aufgefaßt werden. Von den materiellen Wirtschaftsgütern her kennen wir jedoch die Erscheinung, daß im Falle unentgeltlichen Erwerbs Ausgaben fingiert werden, indem die Güter in der Bilanz mit ihrem Zeitwert zum Ansatz gebracht werden. Die Anwendung dieser Bilanzierungspraxis sollte man für die immateriellen Wirtschaftsgüter nicht mit dem Hinweis auf Gläubigerschutz und ordnungsmäßige Bilanzierung von vornherein und ohne nähere Prüfung ausschließen.

Bei genauem Hinsehen ergeben sich vielmehr Überlegungen, die durchaus eine Aktivierung rechtfertigen können. Wenn beispielsweise ein Patent einer Unternehmung unentgeltlich zugewendet wird, so kann man es durch die

Buchung per Patente an Kapital (Einlagen) ohne weiteres erfolgsneutral in das Rechnungswerk einfügen. Wenn dabei der im normalen Geschäftsverkehr für das Patent erzielbare Preis zugrunde gelegt wird, so sind dadurch weder die Interessen der Öffentlichkeit verletzt worden, noch hat sich der Kaufmann „reicher“ gerechnet als er tatsächlich ist. Man wird vielmehr annehmen müssen, daß nur bei einer Aktivierung die Interessen der Öffentlichkeit tatsächlich gewahrt werden, denn einerseits wird ein dem Betrieb gewidmeter Vermögenstand auch als solcher behandelt und andererseits erfolgt durch die notwendige Abschreibung früher oder später eine Bindung von Ertragsteilen an das Unternehmen¹²¹⁾, die andernfalls wahrscheinlich als Gewinn dem Unternehmen entzogen worden wären. Beim gegenwärtigen Stand der Ansichten hätte man dagegen nicht einmal etwas einwenden können. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang ferner, daß durch den Einsatz des Patentes im Produktionsprozeß normalerweise der Erlös steigen wird; ceteris paribus bedeutet das auch eine Gewinnsteigerung. Bezogen auf die Kapitalsumme würde der gestiegene Gewinn eine Rentabilität vorspiegeln, die effektiv gar nicht vorhanden ist, weil auf Grund der Nichtaktivierung des geschenkten Patentes die Kapitalsumme ja nicht erhöht worden ist¹²²⁾. Mir scheinen diese Überlegungen einmal mehr die Tatsache zu unterstreichen, daß es unrichtig ist, nur in den versilberbaren Vermögensgegenständen eine Sicherheit für die Gläubiger zu sehen. Eine echte Sicherheit für sie besteht an und für sich nur in einem organisatorisch und vor allem auch liquiditätsmäßig gesunden Unternehmen.

Die Überlegungen, die hier hinsichtlich eines unentgeltlich erworbenen Patentes angestellt wurden, lassen sich auf alle anderen unentgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter anwenden. Unter den angeführten Gesichtspunkten wird man für sie zumindest eine Aktivierungsfähigkeit bejahen sollen.

b) Der Wertansatz

Wenn wir im vorangehenden für immaterielle Wirtschaftsgüter grundsätzlich eine Aktivierungspflicht gefordert haben, so haben wir damit noch nichts über den Wertansatz gesagt. Im Extremfall wäre der Aktivierungspflicht schon mit dem Ansatz eines Erinnerungspostens genügt.

Mit dem Problem des Wertansatzes in der Bilanz ist jeweils sowohl die Frage der Wertkategorie als auch die der Werthöhe aufgeworfen. Der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis ist unbedingt zuzustimmen, wenn sie die Anschaffungs- oder Herstellkosten als einzig mögliche Wertkategorie ansieht. Das steht im Einklang mit dem Charakter der Bilanz als einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Gegen dieses Prinzip wird durch die Aktivierung unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter nicht verstoßen, weil man eine Ausgabenfingierung vornimmt und auf diese Weise in der Anschaffungswertkategorie bleibt.

¹²¹⁾ So auch Rudt, Hans, „Die Abschreibung“, 1953, S. 91.

¹²²⁾ Der typische Fall einer Unterkapitalisierung.

Wenn wir also hinsichtlich der Wertkategorie mit der gegenwärtigen Bilanzierungspraxis übereinstimmen, so unterscheiden wir uns doch von ihr in der Frage der Werthöhe. Vorweg sei darauf hingewiesen, daß auf diesem Gebiet besondere Schwierigkeiten bestehen: Es gibt nach allgemeiner Auffassung im Handelsbilanz-Recht keine Bewertungsuntergrenze.

Man kann nun unmöglich die rasche Abschreibung immaterieller Wirtschaftsgüter kritisieren, wenn man sich nicht vorher gegen die erwähnte allgemeine Auffassung gewandt hat. Die Abschreibungsfrage darf nicht als Problem speziell der immateriellen Wirtschaftsgüter gesehen werden, sondern muß als allgemeines Bilanzproblem verstanden werden.

Der Behauptung, daß unser gegenwärtiges Handelsbilanz-Recht keine Bewertungsuntergrenze kenne, ist von prominenter betriebswirtschaftlicher Seite oft genug widersprochen worden¹²³⁾. Abgesehen von der Seite der Betriebswirtschaftslehre hatte sich auch schon das Reichsoberhandelsgericht gegen Unterbewertungen ausgesprochen, als es den Liquidationswert als Wertkategorie des § 40 ablehnte¹²⁴⁾.

Erkennt man nun an, daß willkürliche Unterbewertungen in der Bilanz durch das geltende Handelsrecht nicht gedeckt werden, so ergibt sich die Frage, wo denn die Bewertungsuntergrenze liegen soll. Halten wir uns an den Riegerschen Grundsatz, wonach die Bewertung eine Antizipation des geldlichen Schicksals darstellt¹²⁵⁾, so muß man für den Normalfall einer florierenden Unternehmung eine Bewertung der Wirtschaftsgüter durch Verteilung ihres Anschaffungswertes auf die Jahre ihrer Nutzung im Betrieb fordern. Die Bewertungsuntergrenze entspricht dann einem Restwert, der sich bei Verteilung des Ausgabewertes auf die Jahre der betrieblichen Nutzung jeweils errechnet.

Der praktischen Anwendung des hier geschilderten allgemeinen Grundsatzes stehen bei der Bilanzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter Schwierigkeiten entgegen. Die betriebliche Nutzungsdauer läßt sich in aller Regel nicht zuverlässig bestimmen. Wir verweisen auf das im theoretischen Teil über die Lebensdauer der immateriellen Wirtschaftsgüter Gesagte. Wir hatten dort unterschieden zwischen

1. Immateriellen Wirtschaftsgütern, die in ihrer Existenz unabhängig sind von der Lebensdauer des Betriebes, in welchem sie eingesetzt sind, und
2. Immateriellen Wirtschaftsgütern, die in ihrer Existenz abhängig sind von dem Bestand dieses Betriebes.

Während sich für die erste Gruppe die Lebensdauer, bzw. Nutzungsdauer, noch ermitteln lassen wird — wenn auch mit Schwierigkeiten! — ist das für die zweite Gruppe nahezu ausgeschlossen.

Unter diesen Umständen muß man nach einem Weg suchen, um die theoretisch geforderte Abschreibung nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer mit dem

¹²³⁾ Genannt seien hier nur Kosiol, „Einheitsbilanz oder Bilanzangleichung“ in Steuer und Wirtschaft Jg. 1949 Sp. 123 ff., und Eich, Wilhelm, „Die Reform der Bewertungsvorschriften für die Handelsbilanz und das Publizitätsproblem“ in Praktische Betriebswirtschaft Jg. 1948 Heft 4 S. 75 f.

¹²⁴⁾ ROHG. in Bd. 12 S. 19; das Urteil wird zitiert bei Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 9. Auflage, Berlin 1912, S. 235.

¹²⁵⁾ Rieger, Wilhelm, „Privatwirtschaftslehre der Unternehmung“, Nürnberg 1928, S. 213.

Bestreben der Praxis nach möglichst rascher und daher risikoloser Abschreibung in Einklang zu bringen. Der ideale Weg hierzu wäre eine degressive Abschreibung.

B. Das bilanzielle Problem der immateriellen Wirtschaftsgüter im Steuerrecht

I. Allgemeines

Als wir das bilanzielle Problem der immateriellen Wirtschaftsgüter im Handelsrecht darstellten, haben wir zeigen können, daß die Bilanzierungspraxis hinsichtlich dieser Dinge maßgeblich bestimmt wird einerseits von dem Wesen der Jahresschlußbilanz als einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung und andererseits von den Vorstellungen, die der Bilanzierende von den immateriellen Wirtschaftsgütern und dem Zweck seiner Rechnungslegung hat.

Übertragen wir diese Erkenntnis auf das Gebiet des Steuerrechts, so ergibt sich, daß die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter hier davon abhängt, welches Wesen man für die Steuerbilanz anzunehmen hat und welche Vorstellungen und Grundsätze die Bilanzierung (nicht nur der immateriellen Wirtschaftsgüter) funktional beeinflussen. Die steuerlichen Bilanzierungsgrundsätze entspringen nun aber der besonderen Zielsetzung des Steuerrechts. Wir müssen uns daher mit dem Ziel und dem Wesen der steuerlichen Erfolgsermittlung beschäftigen, wenn wir die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter *de lege lata* verstehen und kritisieren wollen. Es sei hier schon darauf hingewiesen, daß eine Kritik des steuerlichen Verfahrens nur unter Berücksichtigung der besonderen Interessenlage des Steuerrechts möglich ist. Den folgenden Ausführungen legen wir im wesentlichen die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes zugrunde, weil diese mit nur geringfügigen Abweichungen auch für die anderen Ertragssteuerarten übernommen werden.

II. Ziel und Wesen der steuerlichen Erfolgsermittlung

Der Einkommensbegriff der deutschen Einkommensteuer geht in erster Linie zurück auf die Reinvermögenszugangstheorie von Georg von Schanz¹²⁶), beinhaltet jedoch auch Gedanken der Fuistingschen Quellentheorie. Nach der Reinvermögenszugangstheorie ist alles das, was im Laufe eines Zeitraums dem Reinvermögen eines Steuerpflichtigen, das heißt dem Unterschied von Vermögen und Schulden, zugewachsen ist, steuerbares Einkommen. Nach der Quellentheorie ist nur das steuerpflichtige Einkommen, was dem Steuerpflichtigen aus regelmäßig fließenden Quellen, die das Gesetz im einzelnen aufzählt, an Einkünften zufließt. Es soll hier nicht auf das reichlich verwickelte Problem des steuerlichen Einkommensbegriffes eingegangen werden, aber immerhin ist es wichtig, auf die grundsätzliche Schwierigkeit hinzuweisen,

¹²⁶) Vgl. Amtliche Begründung zum Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes – Drucksache 1920, Nr. 1624 der Nationalversammlung, S. 24.

die sich für das deutsche Einkommensteuerwesen schon auf Grund des gewählten Einkommensbegriffes ergibt: Als einheitliche Einkommensteuer erhält sie Kontrakt- und Residualeinkommen in gleicher Weise an Hand des gleichen Gesetzes.

Das Nebeneinander von Kontrakt- und Residualeinkommen im Rahmen einer einheitlichen Einkommensbesteuerung erfordert vom rechtlichen Standpunkt eine Gleichbehandlung der beiden Einkommenskategorien. In dem Erfordernis der Gleichheit und dem damit in Beziehung stehenden Erfordernis einer Gerechtigkeit in der Besteuerung haben wir einen ersten außerökonomischen Gesichtspunkt zu sehen, der für die steuerliche Zielsetzung von ganz entscheidender Bedeutung ist¹²⁷⁾.

Ein zweiter, vom Steuerpflichtigen her gesehen außerökonomischer Gesichtspunkt ist der, daß jede Steuer — insbesondere jede Steuererhebung — praktikabel sein muß. Das der Steuer unterliegende Objekt muß möglichst leicht, sicher und schnell zu ermitteln sein. Zu dem Praktikabilitätsgesichtspunkt gehört ferner das Erfordernis ausreichender Nachprüfbarkeit der Rechnung und größtmöglichen Schutzes davor, daß Einkommensteile der Besteuerung entzogen werden¹²⁸⁾.

Unmittelbar aus dem zugrunde gelegten Einkommensbegriff folgt ein rein ökonomischer Gesichtspunkt für die Einkommensbesteuerung: Nur der Vermögenszugang, der im Veranlagungszeitraum realisiert wurde, kann der Besteuerung unterworfen werden, nicht die Aussicht auf einen Vermögenszugang. Andererseits widerspricht diesem Grundsatz nicht, daß noch nicht realisierte Vermögensverluste bereits bei der Einkommensermittlung Berücksichtigung erfahren.

Übertragen wir das hier nur allgemein Gesagte auf diejenige Einkommenskategorie, die uns im Rahmen dieser Arbeit interessiert, die Residualeinkommen, und im Rahmen der Residualeinkommen sind es die kaufmännischen Gewinne, die uns beschäftigen. Es ergibt sich dann folgendes: Die Schanzsche Einkommensauffassung, Gleichheits- und Gerechtigkeitsvorstellung hinsichtlich der Besteuerung und das Streben nach Praktikabilität und Sicherung vor jeder Art von Steuerverkürzung sind der Hintergrund, vor dem wir nicht nur die Bestimmungen des Gesetzes, sondern auch die praktische Handhabung des Gesetzes im Wege der Rechtsprechung sehen müssen. Das steuerliche Ziel hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb heißt demgemäß: Ermittlung einer einkommensähnlichen Gewinngröße. Das, was an Gewinn tatsächlich erzielt wurde, soll auch der Besteuerung unterworfen werden. Der steuerliche Gewinn ist also eine retrospektiv ermittelte Größe und erfährt nicht — wie der handelsrechtliche — eine Umformung unter prospektiven Gesichtspunkten. Nur soweit Vermögensminderungen unmittelbar drohen, können sie antizipativ bereits bei der Ermittlung des Gewinns der abgelaufe-

127) Zur Frage von Gleichheit und Gerechtigkeit in der Besteuerung vgl. die sehr kritischen Äußerungen von F. K. Mann in Festgabe für Georg v. Schanz, Beiträge zur Finanzwissenschaft Bd. 2, insbesondere die Seiten 112, 139 und 140.

128) Die Ausgestaltung einer Steuerart fällt unter das Problem der Wirtschaftlichkeit in der Besteuerung. Das letztere zum Postulat erhoben, führt eben gerade zum Streben nach Praktikabilität. Vgl. dazu Terhalle, Fritz, „Finanzwissenschaft“, Jena 1930, S. 149/150.

nen Periode Berücksichtigung finden, das folgt aus der aufgezeigten, umfassenden Zielsetzung der Einkommensteuer.

Mit den vorangegangenen Bemerkungen dürfte die Zielsetzung der steuerlichen Erfolgsermittlung für unsere Zwecke hinreichend dargestellt sein. Wir wenden uns nun dem Instrument zu, das dieser steuerlichen Erfolgsermittlung dient, der sogenannten „Steuerbilanz“. Der Gewinn der Kaufleute hatte von jeher das Interesse der einzelnen Finanzverwaltungen erweckt, und darin dürfte überhaupt eine der Wurzeln der Einkommensteuer zu sehen sein. Als die Einkommensteuer im 19. Jahrhundert auf breitere Basis gestellt wurde, knüpften die Einkommensteuergesetze der einzelnen deutschen Länder in irgend einer Form an den Gewinn des Kaufmanns an. Die sich dabei ergebenden Schwierigkeiten erforderten aber im Laufe der Zeit Bestimmungen hinsichtlich der Abschreibungen und Betriebsausgaben. Diese Bestimmungen, gehandhabt von einer sehr auf das Formelle bedachten Veranlagungspraxis, machten es erforderlich, daß besondere „Steuerbilanzen“ aufgestellt wurden¹²⁹⁾. Das Erfordernis bestand jedoch nicht in Preußen, wo man frühzeitig den Gewinn der kaufmännischen Bilanz der Besteuerung zugrunde gelegt hatte, aber diesen Gewinn außerhalb der Bilanz für die Zwecke der Besteuerung umformen ließ.

Das für das gesamte Reichsgebiet einheitliche Einkommensteuergesetz von 1920 lehnte sich gerade in den Gewinnermittlungsvorschriften¹³⁰⁾ eng an das alte Preußische Einkommensteuergesetz an, und so kommt es, daß auch heute noch nach Gesetz und Rechtsprechung die Handelsbilanz nach entsprechenden Abwandlungen auf Grund besonderer steuerlicher Vorschriften als Ergebnis die einkommensähnliche Gewinngröße liefern soll, die dann als Einkommen der Besteuerung unterworfen wird. Dieses Verfahren muß man in einer Hinsicht als richtig und zweckmäßig, in anderer aber als problematisch bezeichnen. Richtig ist es insofern, als wohl keine Rechnung für die steuerlichen Zwecke geeigneter wäre, als eine Rechnung, die wie die Handelsbilanz letztlich das Ergebnis einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung ist. Kosiol hat gemeint, dadurch, daß die Steuerbilanz an die Handelsbilanz anknüpft, übernehme sie den ihr zugrunde liegenden Gewinnbegriff¹³¹⁾. Das Gegenteil stimmt: Es gibt für die steuerliche Erfolgsermittlung in Deutschland auf Grund des Einkommensbegriffes, der Gleichheits- und Gerechtigkeitsanfordernisse und aus Praktikabilitätsgesichtspunkten nur den Weg einer strengen Nominalrechnung, die den gütermäßigen Periodenaufwand zu Preisen der Vergangenheit verrechnet. Nur eine solche Rechnung, die von Zahlungswertkategorien ausgeht, kann die Idee der Einkommenszufluß-Besteuerung in praxi verwirklichen helfen, nur sie kann gewisse Gerechtigkeitsvorstellungen verwirklichen, indem sie den gütermäßigen Periodenaufwand zu Preisen der Vergangenheit verrechnet und somit den Beziehen von Residualeinkommen in Zeiten steigender Preise keine Sondervorteile gewährt, und nur sie vermag Sicherheit und leichte Nachprüfbarkeit der Rechnung zu gewährleisten.

¹²⁹⁾ S. Scherpf, Peter, „Handelsbilanz – Steuerbilanz“, Berlin 1941, S. 3/4.

¹³⁰⁾ Vgl. § 33 Abs. 2 EStG. vom 29. März 1920.

¹³¹⁾ Kosiol, Erich, „Bilanzreform“ a.a.O. S. 23.

Nicht nur wegen der Anknüpfung an die Handelsbilanz ist also die steuerliche Erfolgsermittlung eine Nominalrechnung, sondern sie muß es schon im Interesse der steuerlichen Zielsetzung sein. Die Steuerbilanz ist demgemäß wie die Handelsbilanz das Ergebnis einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Unter diesem Gesichtspunkt ist es also richtig und zweckmäßig, daß für steuerliche Zwecke an die Handelsbilanz angeknüpft wird. Problematisch ist es aber im Hinblick auf die Tradition der Handelsbilanz. Es läßt sich nicht abstreiten, daß die Handelsbilanz selbst, mehr noch die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze, eine Tradition haben, die — mag sie nun betriebswirtschaftlich richtig oder falsch sein — jedenfalls gefestigt ist. Wenn der Steuergesetzgeber einen innigen Zusammenhang zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz konstruiert hat und auch beibehält, dann hat er damit in irgend einer Form auch an die Tradition der Handelsbilanz angeknüpft. So kommt es dann zu dem unerfreulichen Zustand, daß Fiskus und Steuerpflichtige unachgiebig davon überzeugt sind, daß sie — auf ihren im Einzelfall entgegengesetzten Standpunkten verharrend — im Recht sind. In mehr als einem Steuerprozeß hat die Finanzverwaltung mit Ziel und Wesen der Einkommensbesteuerung argumentiert und der Steuerpflichtige die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns angeführt. Unter diesem Gesichtspunkt wird man die enge Verbindung von handelsrechtlicher und steuerlicher Erfolgsermittlung nur als unglücklich bezeichnen können.

III. Die bilanzielle Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Steuerrecht

1. Die steuerlichen Bilanzierungsgrundsätze *de lege lata*

Wie schon betont, erwachsen die steuerlichen Bilanzierungsgrundsätze aus der Zielsetzung der Einkommensteuer. So lautet die ganz allgemeine Definition des Gewinnes im § 4 Abs. 1 EStG: „Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen“. Und speziell für die bilanzielle Gewinnermittlung (§ 5 EStG) „ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.“ Dabei sind dann bestimmte steuerliche Vorschriften zu beachten, die insbesondere die Bewertung zum Gegenstand haben.

Damit stellt sich ganz von selbst die Frage, was als Bestandteil eines Betriebsvermögens anzusehen ist. Hier kommt der Begriff des Wirtschaftsgutes zum Zuge, der durch die Rechtsprechung des RFH entwickelt wurde. Die Anfänge dieser Rechtsprechung dürften in dem Urteil des RFH vom 27. März 1928¹³²⁾ zu suchen sein wo es heißt: „Es besteht, wie der erkennende Senat annimmt, für einen kaufmännische Bücher führenden Gewerbebetrieb wegen derjenigen Wirtschaftsgüter, die er gegen eine Aufwendung, regelmäßig also gegen eine Geldleistung, erworben hat, steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht

¹³²⁾ RSStBl. Jg. 1928 S. 260.

dann, wenn sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sind und nach eben dieser Verkehrsanschauung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnittes wesentlich hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen. Darunter können gegebenenfalls auch solche Erwerbungen fallen, die nicht körperliche Sachen sind, noch Rechte im bürgerlichen Sinn begründen (man denke zum Beispiel an den Erwerb ungeschützter, aber wirtschaftlich bedeutungsvoller Erfindungen); freilich stellt noch keineswegs jedweder gegen Entgelt erlangte wirtschaftliche Vorteil ein solches steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar.“

Diese Wirtschaftsgut-Auffassung festigte sich im Verlauf der Rechtsprechung und wurde für die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestätigt durch das Urteil vom 28. Januar 1954¹³³⁾, in dem es heißt: „Unter dem von der Rechtsprechung entwickelten Begriff des Wirtschaftsgutes ist ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbares Gut jeder Art zu verstehen, das in irgend einer Form dem Betrieb dient oder zu dienen bestimmt ist.“ Das Bedeutsame der steuerlichen Auffassung wurde in einem verhältnismäßig kurze Zeit erst zurückliegenden Urteil des BFH¹³⁴⁾ hervorgehoben, wonach es nicht erforderlich ist, daß die Wirtschaftsgüter tatsächlich selbständig veräußerlich oder vererbbar sind, sondern daß die Wirtschaftsguteigenschaft schon durch die selbständige Bewertungsfähigkeit gegeben ist. Der steuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes ist demnach weiter als der Begriff des Vermögensgegenstandes im Handelsrecht, wo der Verkehrsfähigkeit eines Dinges besondere Bedeutung zukommt.

Aus dem Wesen der Steuerbilanz, die wie die Handelsbilanz eine modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung ist, ergibt sich, daß eine Aktivierung der Wirtschaftsgüter nur mit einem Wert der Anschaffungswertkategorie erfolgen kann. Zu einem Anschaffungswert kommt man, wenn man tatsächlich monetäre Aufwendungen oder Gütertauschhandlungen vorgenommen hat, oder indem man monetäre Aufwendungen fingiert. Jede Aktivierung ist nun aber nichts anderes als eine erfolgsneutrale Behandlung von Ausgaben. Aus dem Sinn und dem Zweck der Einkommensteuer folgt, daß immer dann, wenn Ausgaben für ein Wirtschaftsgut im obigen Sinn getätigt wurden, eine Pflicht zur erfolgsneutralen Behandlung, sprich Aktivierung, dieser Ausgaben besteht¹³⁵⁾¹³⁶⁾. In gleicher Weise aber folgt aus dem Einkommensbegriff selbst, daß eine Aktivierung auch dann vorgenommen werden muß, wenn das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben wurde; würde das nicht getan, so würden Ertragsteile, die eigentlich Abschreibungsbeträge darstellen, als steuerpflichtiger Gewinn erscheinen. Demgemäß ergibt sich aus § 7 Abs. 2 EStDV (55) die Möglichkeit — wenn nicht sogar die Pflicht, unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter mit fingierten Anschaffungskosten, mit dem

¹³³⁾ BStBl. III. Jg. 1954 S. 109.

¹³⁴⁾ Urteil des BFH. v. 13. März 1956 — amtl. Slg. Bd. 62 S. 401 (403).

¹³⁵⁾ Urteil des RFH. v. 20. März 1930 — amtl. Slg. Bd. 27 S. 82. In dem Urteil heißt es: „Nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes sind alle werterzeugenden Aufwendungen, die auf Kosten des Betriebes gehen, zu aktivieren.“

¹³⁶⁾ Vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuerkommentar, 6. Aufl. 1951, S. 179.

Betrag, den der Erwerber „für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen“, anzusetzen¹³⁷⁾. Die Bestimmung wird durch § 15 Ziff. 2 KStDV für die Kapitalgesellschaften übernommen.

Damit kommen wir zu einem steuerlichen Bewertungsgrundsatz, der von der handelsrechtlichen Handhabung ganz besonders abweichend ist; er betrifft die Bewertung von Wirtschaftsgütern, die in ein Unternehmen eingebracht werden — sei es nun anlässlich der Eröffnung oder während der Umsatzperiode. Wiederum folgt auch dieser Grundsatz aus Ziel und Zweck der Einkommensteuer, letztlich also aus dem Einkommensbegriff. Im Mittelpunkt der Einkommensbesteuerung steht das subjektbezogene Einkommen des Unternehmers und nicht der objektbezogene Ertrag des Unternehmens. Infolgedessen gewinnt die Trennung von betrieblicher und privater Sphäre entscheidende Bedeutung. Nur wenn bestimmte Bewertungsregeln für den Fall des Überganges eines Wirtschaftsgutes von der privaten in die betriebliche Sphäre und umgekehrt existieren, gelingt es, Vermögensmehrungen mit der Einkommensteuer früher oder später zu erfassen. Da das Vermögensmehr jeweils geldlich gesehen wird, gelten für den Fall der Einlage die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert¹³⁸⁾, im umgekehrten Fall ist der Teilwert die Bewertungsuntergrenze. Es ergibt sich unter diesen Gesichtspunkten eine schwerwiegende Problematik für die Bewertung von Einlagen in Form von immateriellen Wirtschaftsgütern. Ihr Vermögenswert — errechnet auf der Basis ihres Ertrages (Erfindungen) — wird in aller Regel erheblich über ihren ursprünglichen Anschaffungskosten liegen; häufig werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gar nicht oder nur unvollkommen zu ermitteln sein. Das macht sich besonders dann unangenehm bemerkbar, wenn zum Zwecke der zivilrechtlichen Ordnung von Kapitalverhältnissen unter den Gesellschaftern einer Personalgesellschaft derartige immateriellen Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz zwangsläufig mit ihrem Vermögenswert — als fiktivem Anschaffungswert — zum Ansatz gebracht werden müssen. Hinsichtlich der Bewertung der Wirtschaftsgüter im Rahmen der Jahresbilanz ergibt sich der Grundsatz aus dem Ziel der steuerlichen Erfolgsermittlung, eine einkommensähnliche Gewinngröße zu ermitteln. Das bedeutet, daß einerseits nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen — daher gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwerte¹³⁹⁾ — und andererseits nur diejenigen Wertminderungen berücksichtigt werden sollen, die tatsächlich die Rechnungsperiode treffen. Insbesondere der letztere Grundsatz erfährt aus Praktikabilitätsgesichtspunkten für den Bereich der (abnutzbaren) Anlagegüter gewisse Abwandlungen: Die Berücksichtigung der Wertminderung erfolgt im Normalfall mehr oder minder schematisch im Wege der linearen oder der degressiven Absetzung für Abnutzung-Afa. In jeder Hinsicht

¹³⁷⁾ Vgl. hierzu Mutze, Otto, „Grundsätze für die Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter“ in „Neues Steuerrecht von A—Z“, Mutze stützt sich unter anderem auch auf § 5 Abs. 2 DMBilG.

¹³⁸⁾ Nach § 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG. (55) sind Einlagen mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist.

¹³⁹⁾ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Vgl. § 6 Abs. 1 Ziff. 2 letzter Satz EStG.

außergewöhnliche Entwertungen werden individuell berücksichtigt. Der hier erläuterte Bewertungsgrundsatz führt dazu, daß es im Steuerrecht die Bewertungsuntergrenze gibt, die wir im Handelsrecht — der herrschenden Meinung folgend — vermissen müssen.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß steuerlich eine Aktivierungspflicht besteht, wenn folgende drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind¹⁴⁰⁾:

1. Es muß ein entgeltlicher Erwerbsvorgang stattgefunden haben;
2. Es muß sich um ein Wirtschaftsgut handeln, das nach der Verkehrsan-schauung einer besonderen Bewertung zugänglich ist.
3. Das Wirtschaftsgut muß einen über den Bilanzabschnitt hinausreichen-den betrieblichen Wert haben.

Auf Grund der §§ 7 Abs. 2 EStDV (55) und 15 Ziff. 1 KStDV (55) kann man im Punkt 1 das Wort „entgeltlicher“ fallenlassen, wie wir gezeigt haben.

Im folgenden zeigen wir nun auf, wie die Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der dargestellten Bilanzierungs- bzw. Bewertungsgrundsätze in der Steuerbilanz gegenwärtig erfolgt. Der Einteilungsgesichtspunkt der Verkehrsfähigkeit, der für das Handelsrecht notwendig ist, ist an und für sich für das Steuerrecht gegenstandslos, weil es eben nicht auf die Verkehrsfähigkeit ankommt; er erweist sich jedoch als zweckmäßig, weil es erfahrungsgemäß hinsichtlich der Aktivierung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen desto weniger Differenzen gibt, je höher der Grad von Verkehrsfähigkeit ist, den das einzelne immaterielle Wirtschaftsgut besitzt. Wie für die bilanzielle Behandlung im Handelsrecht teilen wir auch für das Steuerrecht die Betrachtung auf nach der Frage der Aktivierung einerseits und der Abschreibung andererseits.

2. Die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter

a) Verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter

Alle Rechte, die unter § 131 A II Ziff. 5 AktG subsumierbar sind, müssen in der Steuerbilanz grundsätzlich aktiviert werden. Einerseits genügen Rechte der Wirtschaftsgutauffassung des Steuerrechts und andererseits sind sie grundsätzlich nur gegen Aufwendungen zu erlangen. Die aktivierungspflichtigen Rechte umfassen¹⁴¹⁾:

1. Gewerbliche Schutzrechte, wie Konzessionen¹⁴²⁾, Patente, Lizenzen (sofern sie durch einmalige, oder sich auf längere Zeit beziehende Aufwendungen erworben wurden), Gebrauchsmuster und Geschmacksmuster und Warenzeichenrechte;
2. Allgemeine Schutzrechte wie Verlagsrechte betreffend Urheberrechte literarischer und künstlerischer Art;
3. Sonstige Rechte wie Industrie- und Absatzquoten, Kontingente¹⁴³⁾, befristete Verzicht auf Wettbewerb, Nießbrauch-, Pacht- und Mietrechte, Abbaurechte, Wasserbenutzungsrechte usw.

¹⁴⁰⁾ Baier-Fährnrich a.a.O. S. 319.

¹⁴¹⁾ Vgl. Baier-Fährnrich a.a.O. S. 319 f Ziff. 1—6.

¹⁴²⁾ Vgl. Littmann, Eberhard, Einkommensteuer-Kommentar, 5. Auflage, S. 195/196 zur Frage der Apothekenrealrechte.

¹⁴³⁾ Beachte RFH. vom 14. Oktober 1942 in RStBl. Jg. 1942 S. 79.

Hinsichtlich der persönlichen Konzessionen gilt das gleiche wie im Bereich des Handelsrechts, sie sind — auch wenn sie entgeltlich erworben wurden — nicht einmal aktivierungsfähig, weil die unbedingte Bindung des Rechtes an den Inhaber des Rechtes angeblich einer selbständigen Wertbildung im Wege steht. Nicht nur vom betriebswirtschaftlich-theoretischen Standpunkt ist diese Auffassung unrichtig, auch das Steuerrecht konnte nicht umhin, die Aufwendungen für die Erreichung eines Verzichts auf die Ausübung des persönlichen Rechtes für aktivierungspflichtig zu erklären¹⁴⁴). Damit dürfte die selbständige Bewertungsfähigkeit — allerdings auf Umwegen — erwiesen sein. Die Rechtsprechung hat die entsprechenden Konsequenzen jedoch nicht gezogen. Über den Bereich der Rechte hinaus gelten auch noch andere immaterielle Wirtschaftsgüter als verkehrsfähig und sind demgemäß im Sinne des Handelsrechts aktivierungsfähige Vermögensgegenstände. Sie entsprechen damit zwangsläufig auch der Wirtschaftsgutauffassung des Steuerrechts. Daraus ergibt sich für die Steuerbilanz die Pflicht zur Aktivierung, sofern das Erfordernis eines Erwerbsvorganges erfüllt ist¹⁴⁵). Aktivierungspflichtig sind demnach also auch — um die oben begonnene Aufzählung fortzusetzen

4. Bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter wie nicht patentierte Erfindungen, Geheimverfahren, Rezepte usw.

Wegen der Aktivierungspflicht für die hier genannten immateriellen Wirtschaftsgüter kann heute kein Zweifel mehr herrschen und konnte im Hinblick auf die steuerliche Zielsetzung eigentlich auch niemals Unklarheit bestehen. Es steht jedoch der Aktivierung häufig genug die praktische Schwierigkeit entgegen, daß die Aufwendungen, die zur Erlangung dieser Güter gemacht wurden, in ihrer Höhe nicht eindeutig feststellbar sind. Diese Schwierigkeiten sind uns von der theoretischen Betrachtung der immateriellen Wirtschaftsgüter her bekannt. Besonders bei Erfindungen u. ä. — geschützten und ungeschützten — werden sich derartige Unklarheiten ergeben. Der in einer Unternehmung jährlich anfallende Versuchs- und Entwicklungsaufwand wird sich immer sehr genau feststellen lassen, welcher Teil der Aufwendungen jedoch aktivierungspflichtig wäre, wird sich nicht ohne weiteres sagen lassen. Allerdings hängt das Ausmaß der Schwierigkeiten bei der Ermittlung aktivierungspflichtiger Aufwendungen auch vom Einzelfall ab: Sie werden dort besonders groß sein, wo zahlreiche Versuchsreihen nebeneinander laufen und eine Trennung von Grundlagen- und Zweckforschung nicht einwandfrei durchführbar ist, wo die Aufgabe alter und die Aufnahme neuer Produktionen einem raschen Wechsel unterworfen ist; sie werden dort gering sein, wo nur ein beschränktes Produktionsprogramm besteht und die Grundlagenforschung völlig fehlt.

Um den Schwierigkeiten aus dem Weg zu gehen, wandelt die Finanzverwaltung im Einzelfall den allgemeinen Grundsatz ab, wonach aktivierungspflichtiger Wert der Gesamtbetrag der Aufwendungen ist, die für die Anschaffung des Wirtschaftsgutes gemacht wurden. Es wird als erprobtes Hilfsmittel der

¹⁴⁴) RFH. vom 17. Juni 1942 in RStBl. Jg. 1942 S. 922. S. aber Amtl. Slg. Bd. 30 S. 142.

¹⁴⁵) Baier-Fähnrich a.a.O. S. 322 Ziff. 8.

Festwert herangezogen. Für einen begrenzten Zeitraum wird der Bestand an Erfindungen in einem bestimmten Unternehmen als konstant angenommen und eine Gleichheit von Zugang und Abgang fingiert; der Bestand selbst wird jeweils mit dem gleichen Wert angesetzt¹⁴⁶⁾. Diese Handhabung ist unter Berücksichtigung aller Schwierigkeiten und Interessenlagen nicht nur vernünftig, sondern m. E. vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt richtig. Einschränkung muß allerdings hinzugefügt werden, daß das Verfahren nur dann richtig ist und allen Beteiligten gerecht wird, wenn bei der Ermittlung des Festwertes von Anschaffungswerten und nicht von Vermögenswerten ausgegangen wird.

b) Nicht verkehrsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter

aa) Kostenwerte

Merkwürdigerweise ist gerade die Behandlung der immateriellen Kostenwerte für den Bereich der Steuerbilanz weitgehend ungeklärt und teilweise sogar von der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis abweichend entschieden. Als merkwürdig kann das deshalb bezeichnet werden, weil man unter Berücksichtigung der fiskalischen Zielsetzung weit eher ein Interesse der Finanzverwaltung an der Aktivierung von Aufwendungen als an einer sofortigen gewinnmindernden Berücksichtigung annehmen wird, wenn nicht von vornherein klar ist, ob die Aufwendungen nur die laufende Rechnungsperiode betreffen. Bevor wir auf diese Frage näher eingehen, sei zunächst die Behandlung der immateriellen Kostenwerte so dargestellt, wie man sie unter Berücksichtigung der Rechtsprechung im gegenwärtigen Zeitpunkt anzunehmen hat. Der Umfang der immateriellen Kostenwerte war schon anläßlich ihrer Behandlung im Rahmen der Handelsbilanz aufgezeigt worden; wir können die auf Seite 53 der vorliegenden Arbeit gegebene Einteilung noch weiter untergliedern in

1. Kosten der Gründung und Kapitalbeschaffung;
2. Betriebseinrichtungskosten im weitesten Sinne, also Kosten für die Schaffung der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation;
3. Reklameaufwendungen;
4. Sonstige Aufwendungen, die nicht die laufende Rechnungsperiode betreffen und doch nicht Rechnungsabgrenzungsposten im üblichen Sinne sind.

Hinsichtlich der Kosten der Gründung und Kapitalbeschaffung geht die einschlägige Meinung in der Literatur¹⁴⁷⁾ dahin, daß ihre Aktivierung in der Steuerbilanz auf Grund der zwingenden Vorschrift des § 133 Ziff. 4 AktG unmöglich ist.

Die Behandlung der Betriebseinrichtungskosten ist trotz der Urteile des BFH vom 28. Januar 1954¹⁴⁸⁾ und vom 14. Juni 1955¹⁴⁹⁾ noch nicht geklärt. In der

146) S. Baier-Fähnrich a.a.O. S. 320.

147) Vgl. Baier-Fähnrich a.a.O. S. 322; Blümich-Falk a.a.O., 7. Auflage, S. 383; Bühler, Ottmar, „Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und die Gewinnbestimmungen aus der Gewerbesteuer“, München/Berlin 1956, S. 496.

148) BStBl. III Jg. 1954 S. 109.

149) BStBl. III Jg. 1955 S. 221.

Literatur wird vereinzelt aus beiden Urteilen der Schluß gezogen, daß Betriebseinrichtungskosten, wie sie das Handelsrecht kennt, in der Steuerbilanz nicht aktivierungsfähig, geschweige denn aktivierungspflichtig seien¹⁵⁰). Richtig ist zwar, daß das erstgenannte Urteil erklärt hatte, vorbereitende Betriebsausgaben (Organisationsaufwendungen) seien regelmäßig als laufende Unkosten zu behandeln. Man sollte jedoch den hinzugefügten Satzteil nicht übersehen: „— eine Aktivierung kommt nur in Betracht, wenn ihnen ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut gegenübersteht.“

Die Bedeutung der beiden Urteile wird m. E. überschätzt¹⁵¹). Selbst wenn in dem Urteil vom 28. Januar 1954 einige allgemeine Bemerkungen enthalten sind, so darf man nicht übersehen, daß es der erkennende Senat in der Begründung zum Urteil vermieden hat, sich in der Frage der Aktivierung von Betriebseinrichtungskosten nach der einen oder der anderen Seite wirklich festzulegen. Man lese das Urteil nach und man wird finden, daß an keiner Stelle der Begründung eine Argumentation zu finden ist, die die Grundlage einer ständigen Rechtsprechung werden könnte. Wenn tatsächlich einmal eine bestimmte Frage beantwortet wird, dann wird die Antwort bestimmt in einem Nebensatz eingeschränkt oder zurückgenommen. Der oben angeführte Auszug aus der Begründung mit dem nachfolgenden Nebensatz ist in dieser Hinsicht für das Urteil kennzeichnend.

Es muß ferner berücksichtigt werden, daß beide Urteile zu ganz besonders gelagerten Einzelfällen Stellung zu nehmen hatten, in denen sogar nach Handelsrecht eine Aktivierung der fraglichen „Betriebseinrichtungskosten“ unzulässig gewesen sein dürfte. Der Wunsch nach Aktivierung scheint auf Seiten der Steuerpflichtigen in beiden Fällen daraus erwachsen zu sein, daß man die betreffenden Aufwendungen aus der Reichsmark-Schlußbilanz in die DM-Eröffnungsbilanz retten wollte, wobei aber offensichtlich nicht an die Schwierigkeit der Abschreibung gedacht worden war. Die übliche Interessenkonstellation, bei welcher die Finanzverwaltung aktivieren will und der Steuerpflichtige nicht, war also in beiden Fällen genau umgekehrt.

Unabhängig von den beiden angeführten Urteilen — die m. E. keine generelle Stellungnahme zum Problem der Aktivierung von Betriebseinrichtungskosten darstellen — wird man unter Berücksichtigung der Wirtschaftsgutauffassung des Steuerrechts und seiner besonderen Interessen eine Aktivierungspflicht für Betriebseinrichtungskosten immer dann anzunehmen haben, wenn die Gegenwerte dieser Aufwendungen einen klar erfaßbaren Teil des betriebswirtschaftlichen Apparates ausmachen. Das ist der Fall, wenn die Organisationsarbeiten durch ein bekanntes Organisationsbüro ausgeführt werden, mit erheblichen Aufwendungen ein Vertreterstab angelernt wird usw. In diesem Sinne halten offenbar auch Baier-Fähnrich eine Aktivierungspflicht für Betriebseinrichtungskosten für gegeben¹⁵²).

150) Littmann a.a.O. S. 196 erklärt im Anschluß an das Urteil vom 28. Januar 1954 Organisations- und Anlaufkosten nicht für aktivierungsfähig.

151) In der Zeitschrift „Der Betrieb“ Jg. 1954 S. 296 wird die Begründung des Urteils gerafft wiedergegeben; dabei entsteht der Eindruck, es handle sich um eine grundsätzliche Entscheidung.

152) Vgl. Baier-Fähnrich a.a.O. S. 322.

Hinsichtlich der Aktivierung von Reklameaufwendungen ergeben sich ähnliche Unklarheiten wie wir sie von den Betriebseinrichtungskosten her kennen. Grundsätzlich besteht für laufenden Reklameaufwand keine Aktivierungspflicht, es ist sofortige Abbuchung über Unkosten geboten¹⁵³⁾. An diesem Grundsatz ist auch festzuhalten, wenn größere Reklameaufwendungen nicht nur die laufende Rechnungsperiode betreffen¹⁵⁴⁾¹⁵⁵⁾.

Nun darf man jedoch nicht übersehen, daß Reklameaufwand ein Sammelbegriff ist, und zwar ein Sammelbegriff für alle Aufwendungen, deren gütermäßige Gegenstände solche Maßnahmen sind, „die mit Hilfe persönlicher und sachlicher Mittel darauf gerichtet sind, eine Unternehmung bekannt zu machen, für die Erzeugnisse derselben in der breiten Öffentlichkeit zu werben und so letztthin den Absatz derselben zu fördern“¹⁵⁶⁾. In den sachlichen Werbemitteln ist ein Grenzfall von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zu sehen, und im theoretischen Teil hatten wir solche Dinge den immateriellen Wirtschaftsgütern insgesamt zugerechnet. Derartige Teile des Absatzinstrumentariums fallen durchaus unter den steuerlichen Begriff des Wirtschaftsgutes. Es kommt m. E. in dieser Frage dem Urteil des RFH vom 20. März 1930¹⁵⁷⁾ über den durch das Urteil entschiedenen Sachverhalt hinaus grundsätzliche Bedeutung zu. Das Urteil erklärte die Aufwendungen für Reklametafeln für aktivierungspflichtig und führte aus: Die Reklametafeln „sind bestimmt, das Augenmerk der an ihnen vorbeifahrenden oder vorbeigehenden, als Kunden möglicherweise in Betracht kommenden Leute auf den Betrieb hinzuweisen, sie als Kunden zu werben und dadurch die Betriebseinkünfte zu erhalten oder zu steigern.“ Das Wesen der Werbeinstrumente als Teile des Anlagevermögens wird hier klar gesehen und im Verlauf des Urteils festgestellt, daß derartige Instrumente abnutzbare Wirtschaftsgüter sind. Die darauf gemachten Aufwendungen werden also richtigerweise nicht als Aufwendungen auf einen Geschäftswert angesehen. Eindeutig ergibt sich jedenfalls aus dem angeführten Urteil — obwohl es verhältnismäßig alt ist — eine steuerliche Aktivierungspflicht auch für Leuchtreklame u. dgl.

Es scheint mir durchaus auf der Linie dieser Gedankenführung zu liegen, daß auch die Einführungsreklame für einen bestimmten Artikel als aktivierungspflichtig angesehen wird. So heißt es im Urteil des RFH vom 26.9.1939¹⁵⁸⁾: „Nach der Rechtsprechung des RFH sind allerdings Aufwendungen für Kundenwerbung (Reklamekosten) im allgemeinen nicht aktivierungspflichtig, weil sie in der Regel nur eine vorübergehende Erhöhung des Geschäftswertes herbeiführen. Dies gilt aber nur für Reklamekosten gewöhnlicher Art, wie sie bei Warenhandelsunternehmen mit flüchtigem oder stark wechselndem Kundenkreis laufend anfallen. Handelt es sich jedoch um die Neueinführung eines bestimmten Artikels und besteht Aussicht, daß die für den Kauf dieses Artikels geworbene Kundschaft auf eine längere Zeit hinaus erhalten bleibt,

153) Vgl. Littmann a.a.O. S. 195.

154) Baier-Fährnrich a.a.O. S. 323.

155) Vgl. jedoch Bühler, Ottmar, „Bilanz und Steuer“, 6. Auflage, Berlin 1953, S. 241.

156) Bülow, „Wörterbuch der Wirtschaft“, a.a.O. Stichwort „Werbung“.

157) Amtl. Slg. Bd. 27 S. 82.

158) RStBl. Jg. 1940 S. 34.

so.... müssen.... für die Steuerveranlagung.... die für die Werbung des Kunden gemachten Aufwendungen aktiviert werden¹⁵⁹⁾.

Nach dem bisher Gesagten erscheint es für die Aktivierung in der Steuerbilanz schwierig, jeweils abzugrenzen, was nicht aktivierungspflichtige Großreklame einerseits und aktivierungspflichtige Einführungsreklame, bzw. aktivierungspflichtige Werbe-„Anlage“ andererseits ist. In dieser Frage erweist sich nämlich die Wirtschaftsgutauffassung des Steuerrechts gegenüber den Aktivierungsmöglichkeiten im Handelsrecht als enger. Diese Feststellung gilt auch für die vorher behandelten Betriebseinrichtungskosten. Es besteht eine gewisse Beziehung zum Verbot der Aktivierung von Gründungs- und Errichtungskosten. Für das Handelsrecht hatten wir gesehen, daß sich die Aktivierungsfähigkeit aus einer Erweiterung des transitorischen Gesichtspunktes aus formalen Gründen (Unterbilanz) ergibt. Formale Gründe dieser Art sind jedoch für das Steuerrecht bedeutungslos. Nach ständiger Rechtsprechung sind vielmehr in der Steuerbilanz nur Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne aktivierbar. Voraussetzung für die Aktivierung ist jeweils eine selbständige Bewertungsfähigkeit des betreffenden Wirtschaftsgutes. Es sollen also — das folgt unmittelbar aus dem steuerlichen Einkommensbegriff — nur solche Aufwendungen aktivierungspflichtig sein, die eine Vermögensumschichtung darstellen.

Wenn wir jetzt an das im theoretischen Teil aufgezeigte Phänomen der sekundären Wertbildung denken, dann wird sofort klar, wo eigentlich bei diesen Fragen der Wertung und Aktivierung für das Steuerrecht das Problem liegt: Organisationsaufwendungen beispielsweise können zur Abwendung einer drohenden Unwirtschaftlichkeit gemacht worden sein; die Reklameaufwendungen können dem alleinigen Zweck der Sicherung eines bestimmten Marktanteils dienen — in beiden Fällen kann der Ertrag des Unternehmens gleich bleiben. Von der Vermögenswert-Seite her gesehen, stellen die Aufwendungen keine Vermögensumschichtung dar. Im Gegenteil, der Ertrag kann unter Berücksichtigung der hohen Organisationsaufgaben o. ä. zunächst sogar sinken, was die entsprechenden Wirkungen bei der sekundären Wertbildung hervorbringen würde.

Es besteht hier offensichtlich eine Beziehung zu dem an anderer Stelle von dem RFH entwickelten Grundsatz, daß Aufwendungen für die Abwendung einer dem Unternehmen drohenden Gefahr nicht aktiviert werden dürfen; erinnert sei auch an den Grundsatz, daß die Aufwendungen für die gesetzlichen Bezugsrechte anlässlich der Zwangsbewirtschaftung nicht aktiviert werden dürfen¹⁶⁰⁾.

Das Risiko einer Fehlinvestition ist bei Organisationsaufwendungen und vor allem bei Reklameaufwendungen sehr groß. Darüber hinaus ist eine Feststellung, in welcher Höhe eine Vermögensumschichtung stattgefunden hat, wenn solche Aufwendungen vorgenommen wurden, nahezu unmöglich. In dieser Richtung dürften die offiziellen Überlegungen der Rechtsprechung gegangen sein, wenn Fragen der immateriellen Kostenwerte zur Entscheidung

¹⁵⁹⁾ Vgl. auch das Urteil des OFH. in Deutsche Steuer-Zeitung (Eild.) Jg. 1949 S. 91.

¹⁶⁰⁾ RFH. vom 14. Oktober 1942 — RSBl. Jg. 1942 S. 1125.

anstanden. Wenn eine Aktivierungspflicht bejaht wurde, dann bedeutet das in unserer Terminologie, daß für die betreffenden immateriellen Wirtschaftsgüter eine primäre Wertbildung für möglich gehalten wurde.

Mir scheint jedoch, daß die Unsicherheit der Rechtsprechung noch einen weiteren — sozusagen inoffiziellen — Grund hat. Man würde nämlich unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Standes der steuerlichen Rechtsprechung kaum umhin können, die immateriellen Kostenwerte als Aufwendungen für den Geschäftswert zu deuten. Das gilt hauptsächlich für die Betriebseinrichtungskosten¹⁶¹⁾, für die Reklameaufwendungen ist die Rechtsprechung dagegen schon zu lange eigene Wege gegangen. Die Konsequenz einer Subsumierung der Betriebseinrichtungskosten, beispielsweise der Organisationsaufwendungen, unter den Geschäftswert hieße de lege lata: Nichtabschreibung. Diese Konsequenz muß aber im Hinblick auf die Labilität des einmal aktivierten Wertes Bedenken hervorrufen.

Eingangs zu diesem Kapitel hatten wir noch eine 4. Art von immateriellen Kostenwerten genannt: Sonstige Aufwendungen, die erfolgsmäßig nicht die laufende Periode betreffen und doch nicht Transitorien im engeren Sinne sind. Hierher gehört insbesondere der Abraum bei Bergwerksgesellschaften. Die Rechtsprechung hat in diesem Fall von „Herstellungskosten“ der Kohle gesprochen und richtigerweise diese „Vorausleistungen“ als transitorische Aktiva angesehen. Generell wird der Abraum als aktivierungspflichtiges „Wirtschaftsgut“ bezeichnet¹⁶²⁾.

bb) Der Geschäftswert

(1) Der originäre Geschäftswert

Wie für die Handelsbilanz so ist auch für die Steuerbilanz die Aktivierung eines originären Geschäftswertes unmöglich. Das folgt aus der Zielsetzung des Einkommensteuerrechts, wonach nur die realisierten Vermögenszugänge der Besteuerung unterworfen werden sollen¹⁶³⁾. Formal gilt hier das gleiche wie für die Handelsbilanz: Für ein dem Betrieb gewidmetes Wirtschaftsgut kommt jeweils nur eine Bewertung im Rahmen der Anschaffungskategorie in Betracht; der Ansatz eines Wertes der Vermögenswertkategorie ist im Rahmen einer auf Einnahmen und Ausgaben aufgebauten Rechnung ausgeschlossen. Der originäre Geschäftswert ist aber nichts anderes als ein sekundär ermittelter Wertkomplex für diejenigen Wirtschaftsgüter, die einer primären Bewertung nicht zugänglich sind, somit also ein Vermögenswertkomplex.

Ein gesetzliches Verbot der Aktivierung eines originären Geschäftswertes ist aus § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG herzuleiten, wo es heißt, daß die nichtabnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Der Reichsfinanzhof hat jedoch bestimmte Aufwendungen als Aufwendungen für einen (selbstgeschaffenen)

¹⁶¹⁾ Vgl. hierzu Baier-Fährnich a.a.O. S. 323.

¹⁶²⁾ So auch Lang a.a.O. S. 97.

¹⁶³⁾ S. Blümich-Falk, Einkommensteuerkommentar, 7. Auflage, S. 381.

Geschäftswert für aktivierungspflichtig erklärt. In einem Fall¹⁶⁴⁾ handelte es sich um den Erwerb eines Kontingentes, das bei zeitlich unbefristetem Fortbestehen der kontingentierenden Institution angeblich im Rahmen des Geschäftswertes zu aktivieren gewesen wäre. Es läßt sich nicht leugnen, daß durch Wettbewerbsausschlüsse bestimmte Einflüsse auf den Geschäftswert vorliegen, wenn der Gesamtwert ausschließlich auf der Basis des nachhaltigen Ertrages der Unternehmung ermittelt wird. Abgesehen davon, daß das genannte Urteil vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt m. E. nicht haltbar ist, läßt es auch schon aus dem Grunde unbefriedigt, weil Wettbewerbsausschlüsse, die befristet sind, grundsätzlich als solche und nicht als Teile des Geschäftswertes aktiviert werden¹⁶⁵⁾. Auf Seiten des Reichsfinanzhofes dürfte hier eine Unklarheit über das Wesen des Geschäftswertes vorliegen, wie sie letztlich auch in dem Urteil vom 6. Mai 1936¹⁶⁶⁾ zutage tritt, wo die Grenze von Konkurrenzverbot und Verlagswert nicht klar gesehen wurde; im fraglichen Fall erfolgte dann aber doch eine Aktivierung des Wettbewerbsausschlusses, wie es auch nach Lage der Dinge betriebswirtschaftlich richtig war.

Auf Grund der Rechtsprechung wird man also im gegenwärtigen Zeitpunkt davon ausgehen müssen, daß bestimmte Aufwendungen, die für unbefristete Wettbewerbsausschlüsse getätigt wurden — und darunter wird man auch den Einkauf mit nachfolgender Stilllegung von Konkurrenzunternehmungen rechnen können — als Aufwendungen für den Geschäftswert aktivierungspflichtig sind.

(2) Der derivative Geschäftswert

Die Frage der Aktivierung des derivativen Geschäftswertes wirft im gegenwärtigen Zeitpunkt keine Zweifelsfragen auf. Aus § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG ergibt sich de lege lata eine Aktivierungspflicht, die durch eine ständige steuerliche Rechtsprechung gestützt ist. Es ist aber nicht nur der entgeltlich erworbene Geschäftswert aktivierungspflichtig, sondern auch der Teil des (originären) Geschäftswertes, der bei Auseinandersetzungen bzw. Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personalgesellschaft offenbar wird¹⁶⁷⁾. Das gleiche gilt für den Mehrwert bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften. In den beiden letztgenannten Fällen wird es besonders deutlich, daß ein derivativer Geschäftswert praktisch nur die Realisierung eines schon vorhandenen originären darstellt. Das gilt natürlich nur normalerweise; es müssen außergewöhnliche Umstände unberücksichtigt bleiben, so beispielsweise die Machtstellung eines Gesellschafters, kraft derer er — nach Lage der Dinge ungerechtfertigt — eine sehr hohe Abfindungssumme erhält. Hierbei greift dann der Grundsatz ein, daß Abfindungen an lästige Gesellschafter sofort über Unkosten abzubuchen sind¹⁶⁸⁾.

¹⁶⁴⁾ RFH. vom 17. Mai 1939 — RStBl. Jg. 1939 S. 799.

¹⁶⁵⁾ Vgl. hierzu RFH. vom 12. Oktober 1943 — RStBl. Jg. 1943 S. 813.

¹⁶⁶⁾ RStBl. Jg. 1936 S. 848.

¹⁶⁷⁾ RFH. vom 29. Juli 1931 — Steuer und Wirtschaft Jg. 1931 Nr. 1021.

¹⁶⁸⁾ So Blümich-Falk a.a.O. S. 155; vorsichtiger äußert sich Littmann a.a.O. § 6 Anm. 366 ff. Vgl. auch Blümich-Falk, 6. Auflage, S. 586/587.

Wenn es bei dieser Sachlage auch keine Zweifel über die Pflicht zur Aktivierung eines derivativen Geschäftswertes gibt, so bereitet doch die Feststellung des endgültig zu aktivierenden Betrages nicht geringe Schwierigkeiten und führt in der Mehrzahl aller Fälle zu Differenzen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen. Der Grund dafür liegt — vgl. das nachfolgende Kapitel — in der im Gesetz ausdrücklich erklärten „Nichtabnutzbarkeit“ des Geschäftswertes. Die Höhe des Geschäftswertes als sekundär ermittelter Wert ist abhängig von den Grundsätzen, nach denen die primäre Wertbildung vorgenommen wird. Normalerweise wird man so vorgehen, daß man die einzelnen Wirtschaftsgüter mit ihren Teilwerten im Zeitpunkt der Übernahme des Geschäfts ansetzt. Die im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten gebildeten stillen Rücklagen gelangen dabei zur Auflösung. Das dürfte auch für diejenigen betriebseigenen Erfindungen o. ä. gelten, die mangels eindeutig feststellbarer Aufwendungen überhaupt nicht aktiviert worden waren. Spitaler¹⁶⁹⁾ hält das auch bei bestimmten Verlagsrechten für denkbar. Eine interessante Abwandlung erfährt dieser Grundsatz jedoch beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft. Hier sind die stillen Rücklagen nur entsprechend dem Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftskapital aufzulösen. Infolgedessen entspricht ein etwa über den Betrag der aufgelösten stillen Rücklagen hinaus gezahlter Betrag einem bestimmten Anteil des Gesellschafters am vorhandenen originären Geschäftswert, der in dieser Höhe realisiert worden ist.

3. Die Abschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter

Im § 6 Abs. 1 EStG werden die einem Betrieb dienenden Anlagegüter in zwei große Gruppen eingeteilt:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen;
2. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer Abnutzung nicht unterliegen.

So lapidar diese Einteilung auf den ersten Blick scheinen mag, hat sie doch für die Frage der fortlaufenden Bewertung, d. h. die Abschreibung, entscheidende Bedeutung. Denn während für die Wirtschaftsgüter der ersten Gruppe Wertminderungen — entsprechend den sie verursachenden Einflüssen — grundsätzlich in den vier Formen der

1. Absetzungen für Abnutzung - Afa,
2. Absetzungen für Substanzverringerung,
3. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung,
4. Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert

berücksichtigt werden können, kann den Wertminderungen der nichtabnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur bei kompliziertem Nachweis durch eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert Rechnung getragen werden. Dabei muß jeweils der besondere Nachweis geführt werden,

169) Spitaler, A., „Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter?“ — in Finanzrundschau Jg. 1956 S. 247 (linke Spalte).

daß die Wertminderungen nicht nur vorübergehender Natur sind. Normalerweise werden die immateriellen Wirtschaftsgüter unter die Gruppe der abnutzbaren Anlagegüter subsumiert, wie das auch ihrem eigentlichen Wesen entspricht. Ihre Abschreibung erfolgt dann in der Weise, daß die aktivierten Anschaffungs- oder Herstellkosten auf die zu erwartende betriebliche Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsgutes verteilt werden.

Aus dem theoretischen Teil dieser Arbeit wissen wir, daß die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer immaterieller Wirtschaftsgüter sehr schwer ist. Dabei fällt erschwerend ins Gewicht, daß der Begriff „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ im Steuerrecht keineswegs subjektiv, sondern objektiv gemeint ist, d. h. es kommt für die Bewertung im Steuerrecht und in der Steuerbilanz nicht auf eine individuellbetriebliche Nutzungsdauer an, sondern auf die allgemeine Erfahrung¹⁷⁰⁾. Die allgemeine Erfahrung muß jedoch bei so individuellen Dingen wie den immateriellen Wirtschaftsgütern versagen. Das liegt nicht zuletzt an dem beschränkten Katalog der Entwertungsursachen. Als solche kommen Verzehr überhaupt nicht, Fristablauf selten (bei Rechten und Verträgen zum Beispiel) und wirtschaftliche Entwertung fast immer in Frage.

Man hat auf Seiten der Finanzverwaltung aus dieser vertrackten Situation die Konsequenzen gezogen und folgt gerne der bilanziellen Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz, sofern dabei nicht offensichtlich die Bewertungsuntergrenze, der Teilwert, unterschritten wird. Im Endeffekt ist es also so, daß die Abschreibung mit dem Finanzamt „ausgehandelt“ wird; so unbefriedigend dieses Verfahren auch sein mag, es entspricht jedenfalls dem individuellen Charakter immaterieller Wirtschaftsgüter.

Es bedarf keines besonderen Hinweises, daß es auch immaterielle Wirtschaftsgüter gibt, die einer Abnutzung normalerweise nicht unterliegen. Es ist dabei insbesondere an zeitlich unbefristete Betriebskonzessionen zu denken, wie die nach § 5 PersBefG einem Unternehmer erteilte Genehmigung zur Personenbeförderung mit Omnibussen, oder die Genehmigung zum Betrieb einer Apotheke. Diese Konzessionen unterliegen einer Wertminderung einfach deshalb nicht, weil ceteris paribus immer jemand da ist, der das Recht des jeweiligen Rechtsinhabers übernehmen möchte; es handelt sich sozusagen um eine (übertragbare) Monopolstellung. Zu berücksichtigen ist hierbei auch noch, daß eine Zurücknahme derartiger Genehmigungen durch den in Frage kommenden Hoheitsträger nur bei gleichzeitiger Entschädigung möglich ist¹⁷¹⁾.

Wohl die umstrittenste und in ihrer Wirkung bedeutsamste Bestimmung hinsichtlich der Abschreibung immaterieller „Werte“ bedeutet die Einordnung des Geschäftswertes in die Gruppe der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Auf Grund des § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG ist auf einen aktivierten Geschäftswert nur die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert möglich. Der genannte § 6 stellt in dieser Frage nur die Krönung und gleichzeitig den Abschluß einer ununterbrochenen, ständigen höchstrichterlichen

¹⁷⁰⁾ Vgl. Groener, J. L., „Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung“, 1950, S. 106/107.

¹⁷¹⁾ Vgl. Urteil des BFH. v. 13. März 1956, amtl. Slg. Bd. 62 S. 404.

Rechtsprechung dar. Die Grundlage dieser Rechtsprechung bildet offenbar die Entscheidung des Preußischen Oberverwaltungsgerichtshofs in Steuersachen vom 2. April 1902¹⁷²⁾.

Die Rechtsprechung des RFH hatte den derivativen Geschäftswert als ein einheitliches Gut aufgefaßt und dergestalt eine Stütze für die Auffassung gefunden, daß ein derartiger Wertkomplex einer „Abnutzung“ normalerweise nicht unterliegt. In welcher Richtung die Überlegungen der Rechtsprechung dabei gingen, wird selten an einem Urteil so deutlich wie an der Entscheidung des RFH vom 29. Juli 1931¹⁷³⁾. Das Urteil führte in der Begründung aus: „Beruht zum Beispiel der in einem bestimmten Zeitpunkt käuflich erworbene Geschäftswert auf der Reklamestellung und der Kundschaft eines bestimmten Unternehmens, so kann unter dem neuen Unternehmer zwar der Wert insofern, als er auf der Reklamestellung beruht, verloren gehen, ohne daß dadurch der Wert des Geschäftswertes als ein einheitliches Gut berührt wird, weil an Stelle der Wertminderung infolge Wegfalls der Reklamestellung eine diese Minderung ausgleichende Werterhöhung infolge einer besseren Organisation seitens des neuen Unternehmers getreten sein kann.“ Nirgends wird aber auch die Verwechslung der beiden Begriffe „Wert“ und „Gut“ so deutlich wie bei den Ausführungen dieses Urteils. Es ist zuzugeben, daß ein Wertkomplex in etwa gleicher Höhe vorhanden sein kann, aber was eben nicht gleich ist, das ist der zugrunde liegende Güterkomplex.

Der hier geschilderte Grundsatz, wonach ein Geschäftswert unter die nicht abnutzbaren Güter des Anlagevermögens zu subsumieren ist, wurde in der Rechtsprechung des RFH schon sehr frühzeitig nicht auf die freien Berufe angewandt. In der Entscheidung vom 30. Januar 1929¹⁷⁴⁾ erklärte der RFH den Unterschiedsbetrag zwischen der Ablössungssumme für die Übernahme einer Anwaltspraxis und den Wert des Inventars mit folgender Begründung für abnutzbar und damit abschreibungsfähig: „Bei dem Wesen des Anwaltsberufes..., der ein persönliches Vertrauensverhältnis zu den Rechtssuchenden voraussetzt, liegt es auf der Hand, daß die anlässlich der Übernahme einer Praxis übernommenen Beziehungen sich in verhältnismäßig kurzer Zeit verflüchtigen.“ Immerhin war im Jahre 1929 noch kein Passus im Einkommensteuergesetz vorhanden, worin der Geschäftswert expressis verbis unter die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gerechnet wurde. Als dann aber die entsprechende Bestimmung 1934 in das Gesetz eingefügt worden war, wurde diese Rechtsprechung des RFH trotzdem übernommen. Der Entscheidung des RFH vom 28. Juli 1938¹⁷⁵⁾ lag folgender Fall zugrunde: Ein junger arischer Chirurg, dem es eine zeitlang bemerkenswert schlecht gegangen war, übernahm die offenbar bemerkenswert gut gehende Praxis eines jüdischen Arztes. Das Urteil erklärte nun den Praxiswert für abschreibungsfähig, wenn die „alten Beziehungen des früheren Praxisinhabers, der

172) Entsch. d. Preuß. Oberverwaltungsgerichtshofs in Steuersachen, 11. Bd. S. 419. Die oben angeführte Entscheidung wird auszugsweise zitiert bei Lang, Walter, a.a.O. S. 87.

173) Amtl. Slg. Bd. 29 S. 221.

174) RStBl. Jg. 1929 S. 326.

175) RStBl. Jg. 1938 S. 955.

Jude war, sich verflüchtigt haben und der Erwerber dafür neue, auf seine Person sich gründenden Beziehungen erworben hat.“

Die Objektivität des RFH darf man wohl hinsichtlich des letztgenannten Urteils in Zweifel ziehen. Man kennt natürlich hinterher den wirklichen Sachverhalt nicht, aber daß es diesem unbekannten, mittellosen arischen Chirurgen plötzlich möglich gewesen sein sollte, sich neue Verbindungen in einem Maße zu schaffen, das eine Abschreibung des Wertes der Praxis gerechtfertigt hätte, erscheint doch sehr unwahrscheinlich. Hätte man aber in anderem Sinne entschieden, dann hätte man zwangsläufig über den Praxiswert die Beliebtheit und die Grundlage dafür, das fachliche Können des jüdischen Arztes, offiziell herausgestellt, was nicht im Einklang mit dem damaligen Regime gestanden hätte und 1938 auch nicht mehr auf der Linie der Rechtsprechung lag.

Das letztgenannte Urteil ist nun insofern bemerkenswert, als hier ein Sachverhalt zu entscheiden war, der sich kurze Zeit später für einen gewerblichen Unternehmer analog ergab. Der Beschwerdeführer begehrte Abschreibung des Geschäftswertes einer arisierten Fruchthandlung. Der RFH lehnte das Begchren ab¹⁷⁶⁾, indem er erklärte, es sei unbeachtlich, ob der Beschwerdeführer vollkommen neue Verbindungen anknüpfen mußte oder nicht; einerseits sei die Firma immerhin branchenbekannt gewesen und andererseits sei der Wert des gesamten Geschäftes nicht gesunken. Der letztgenannte Umstand hing aber weitgehend davon ab, daß zu jener Zeit eine Kontingentierung für die Einfuhr von Südfrüchten bestand, wobei der betreffenden Unternehmung ein recht ansehnliches Kontingent gehörte.

Ursprünglich hatte der Geschäftswert der übernommenen Firma auf verhältnismäßig hohen Einfuhrkontingenten für Südfrüchte beruht. Nach dem Erwerb fielen diese Kontingente zum Teil weg oder wurden gekürzt. Daher begehrte der Beschwerdeführer Abschreibung des Geschäftswertes. Nun hatte jedoch der Umsatz des Geschäftes keineswegs geringeren Umfang angenommen. Obwohl nach der Übernahme des Geschäftes eine neue Firmenbezeichnung gewählt worden war und der durchweg jüdische Kundenstamm durch einen neuen ersetzt worden war, verwies der RFH auf den sogar gestiegenen Umsatz und ließ die Abschreibung des Geschäftswertes nicht zu.

Zusammenfassend sei bemerkt, daß im Bereich der gewerblichen Wirtschaft die Geschäftswerte zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gerechnet werden. Der RFH hatte jedoch für die freien Berufe eine Abschreibung des jeweiligen Übernahmewertes zugelassen. Ich möchte aber nicht soweit gehen und annehmen, daß allein dadurch für künftighin die Abschreibungsfähigkeit gewährleistet ist. Es wäre meines Erachtens durchaus denkbar, daß die Grundsätze für die Behandlung gewerblicher Geschäftswerte auch für die freien Berufe für anwendbar erklärt werden, wenn Verhältnisse vorliegen, die einen Übernahmewert schon beinahe als gewerblichen Geschäftswert erscheinen lassen. Diese Gefahr wird solange bestehen, wie das Steuerrecht nicht die gewerblichen Geschäftswerte ebenfalls in einem

¹⁷⁶⁾ RFH. vom 14. Oktober 1942 – RStBl. Jg. 1942 S. 1125.

bestimmten Umfang als abschreibungsfähig anerkannt hat. Dieser Frage wenden wir uns im folgenden besonders zu.

IV. Kritik der bilanziellen Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter im Steuerrecht

Wenn man in Bilanzfragen Kritik an einer bestimmten steuerlichen Praxis üben will, dann muß man sich von vornherein darüber klar sein, daß eine Kritik wohl unter den verschiedensten Gesichtspunkten — insbesondere betriebswirtschaftlichen — möglich ist, daß sie aber grundsätzlich dort aufhören muß, wo berechnete steuerliche Interessen, die gegenüber anderen als schutzwürdig anzusehen sind, auf dem Spiele stehen. Will man die Kritik in einem solchen Fall noch weiter treiben, so kann man das mit einigermaßen Aussicht auf Erfolg nur dann, wenn man nachweisen kann, daß Wahrung der steuerlichen Interessen, d.h. der fiskalischen Interessen, gegen eines der Grundprinzipien der Besteuerung überhaupt oder einer bestimmten Steuerart verstößt.

Im Rahmen einer echten Kritik wird die positive Kritik nie fehlen. Und so sollen zunächst erst einmal die Punkte hervorgehoben werden, die unsere Zustimmung verdienen. Die im Steuerrecht gegenüber dem Handelsrecht viel weitere Auffassung von dem, was ein „Wirtschaftsgut“ ist, muß vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt positiv beurteilt werden. Das um so mehr, als der steuerliche Begriff gerade bei den immateriellen Wirtschaftsgütern Gemeinsamkeiten zwischen betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Betrachtung zeigt. Diese Gemeinsamkeiten finden jedoch bei den transitorischen Posten im weiteren Sinne ihr Ende (Abraum bei Bergwerksgesellschaften wäre hier ein passendes Beispiel). In diesem Bereich entscheiden für das Steuerrecht nicht mehr gütermäßige Gesichtspunkte, sondern nur noch wertmäßige; demgegenüber ist die betriebswirtschaftliche Theorie auch hier in der Lage, ein gütermäßiges Denken anzuwenden.

Die unbedingte Aktivierungspflicht für immaterielle Wirtschaftsgüter — letztlich ein Ausdruck der Gleichbehandlung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern — ist nicht nur unter Berücksichtigung der besonderen steuerlichen Zielsetzung als erforderlich anzusehen, sondern auch dann zu begrüßen, wenn die Bilanz für die kaufmännisch-industrielle Zeit, in der wir heute leben, ein geeignetes Rechnungsinstrument sein soll. Wenn als Gegengewicht zu dieser unbedingten Aktivierungspflicht eine gemäßigte Freizügigkeit hinsichtlich der Abschreibung herrscht, indem sich die Finanzverwaltung an der Handelsbilanz orientiert, so würde man die steuerliche Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Bilanz als zufriedenstellend bezeichnen können. Es würden sich keine nennenswerten Diskrepanzen zwischen steuerlicher Praxis und betriebswirtschaftlicher Theorie ergeben.

Der Punkt jedoch, wo steuerliche Praxis und betriebswirtschaftliche Theorie außerordentlich weit von einander entfernt sind, ist die Frage der Abschreibung des derivativen Geschäftswertes. Wohlverstanden, an der Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäftswert kann und soll man vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt nicht zweifeln; ob man es vom bilanztaktischen

aus kann und sollte, ist eine andere Frage. Tatsache ist, daß bei einer Geschäftsübertragung die Aktivseite der Bilanz einen Investitionsausweis darstellt, der über die Investition des Erwerbers des Unternehmens gültige Auskunft gibt. Das ändert sich aber sehr bald, wenn Abschreibungen gegen Erträge aufgerechnet werden. Wenn die Abschreibungen nicht dem tatsächlichen Wertverzehr entsprechen und über ihn hinaus gehen, so ist ein Teil der ursprünglichen Investition von Geldkapital durch Ertragsteile kompensiert worden und nicht mehr als Investition kenntlich.

Was wir hier betrachtet haben, ist praktisch nichts anderes als das Problem der stillen Anschaffungswertrücklagen. Es scheint ein kaufmännisches Bestreben zu sein, die eben geschilderten rechnerischen Kompensationen von Investitionen und Erträgen in größerem Umfang vorzunehmen, um auf diese Weise entnahmefähige Gewinngrößen zu errechnen. Man wird diese letzten psychologischen Motive von Abschreibung und Überabschreibung nie vollkommen erfassen können. Man wird jedoch davon ausgehen können, daß jeder Kaufmann das Bestreben hat, bis zum Ende seiner betrieblichen Betätigung sämtliche, einmal vorgenommenen Investitionen „kompensiert“ zu haben und am Schluß das nominell zumindest gleiche Geldkapital wie am Anfang zu besitzen.

An Hand dieser Darlegungen sollte nur noch einmal kurz die Problematik der Nichtabschreibung des derivativen Geschäftswertes aufgerissen werden und auf die besonderen Interessen jenes Menschen hingewiesen sein, der einerseits Steuerpflichtiger und andererseits Kaufmann ist.

Die Nichtabschreibung des derivativen Geschäftswertes ist vom RFH mit einer Argumentation begründet worden, die wir als „Auswechelungstheorie“ bezeichnen können. Einige im vorangegangenen zitierten Urteile machen die Überlegungen des RFH sehr deutlich. Unter Berücksichtigung der Reinvermögenszugangstheorie scheint die steuerliche Position dabei sehr stark zu sein; man muß nur einmal folgende Überlegung anstellen: Wenn jemand ein Unternehmen erworben hat, dann setzt er normalerweise alle erdenkliche Mühe ein, um den gleichen Gewinn wie sein Vorgänger zu erzielen, nach Möglichkeit sogar mehr. Das bedeutet, daß der neue Unternehmer alles versucht, um den Wertbestand des Unternehmens zu erhalten und zu vermehren. Er wird an die Stelle von Vorteilen und Beziehungen seines Vorgängers eigene Beziehungen setzen, wird neue Werbung treiben, wird rationalisieren usw. Damit aber erhält er automatisch auch den Wertkomplex „Geschäftswert“. So gesehen, würde jede Abschreibung des Geschäftswertes das Stigma der Willkür tragen¹⁷⁷⁾. Es scheint demnach so, als ob eine Abschreibung des Geschäftswertes anläßlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns mit Recht abgelehnt wird. Lassen wir die Richtigkeit dieser Ansicht noch einmal dahingestellt, um zunächst eine andere Rechtfertigung der Nichtabschreibung zu betrachten.

¹⁷⁷⁾ Vgl. Urteil des RFH. v. 14. Juni 1939 – Steuer und Wirtschaft, Jg. 1931, Urteil Nr. 353. Es heißt darin: „Es folgt aus der speziellen fiskalischen Interessenlage, daß man den Abschreibungen auf Geschäftswert skeptisch gegenübersteht. Die Auswirkungen sind im Einzelfall zu hoch.“

Während die vom RFH vertretene „Auswechselungstheorie“ ganz offensichtlich eine unmittelbare Beziehung zum Sinn und Zweck der Einkommensteuer hat, kann man das von dem folgenden Rechtfertigungsversuch nicht behaupten. Enno Becker hatte den Boden des Einkommensteuerrechts verlassen und sich nicht nur der Steuerpolitik, sondern sogar der Wirtschaftspolitik im weitesten Sinne verschrieben, als er erklärte¹⁷⁸⁾: „Die Unkosten, die durch die Einkommensteuer, die Körperschaftssteuer und die Gewerbesteuer entstehen, fallen heute entscheidend ins Gewicht. Wer diese Unkosten nicht aufzuwenden braucht, kann leicht die Gegner aus dem Felde schlagen. So läge die Gefahr nahe, daß gerade kräftige Unternehmungen durch Aufkauf, Stillegung und Einverleibung zahlreicher schwächerer Unternehmungen immer kräftiger, beghehrlicher und im Wettbewerb gefährlicher werden, ohne irgend welche Steuern zu zahlen. Der von ihnen erzielte, sehr erhebliche Gewinn wird durch Abschreibungen auf die erworbenen Geschäftswerte der Wettbewerbsfirmen und durch Nichtaktivierung ihrer sonstigen Aufwendungen auf Goodwill aufgezehrt. Sie selber wachsen, gedeihen und entziehen durch Vernichtung ihrer Gegner dem Reich deren Steuerkraft, zahlen aber selber nichts.“

Ein düsteres Bild, das Becker für den Fall entwirft, daß die Abschreibungen auf den Geschäftswert zugelassen werden! Möglicherweise lag jedoch 1931 tatsächlich die Gefahr einer Aufkaufswelle durch ausländisches Kapital nahe, doch ist die Zwangsläufigkeit jener oben vorgezeichneten Entwicklung nicht recht einzusehen. Auf das hier angeschnittene Problem hat der RFH in anderem Zusammenhang¹⁷⁹⁾ eine allgemeingültige Antwort gefunden: Der RFH „konnte.... nicht daran vorbeigehen, daß das Steuerrecht es mit wirtschaftlichen Tatbeständen zu tun hat und daß die Steuerbehörden und Gerichte wirtschaftliche Tatbestände nicht aus moralischen Gründen anders behandeln können, als die Steuergesetze es vorschreiben.“

Wenn man sich die vorgebrachten beiden Argumentationen gegen die regelmäßige Abschreibung auf den Geschäftswert ansieht, dann kann man nicht leugnen, daß beide etwas für sich haben, keine ist so geartet, daß man sie von vornherein ablehnen könnte. Man muß vielmehr nach Gründen suchen, die im Wesen der Einkommensteuer selbst liegen, um die Unrichtigkeit der geschilderten Auffassungen zu beweisen.

Gegen die Auswechselungstheorie wird in der Literatur häufig ein sehr formales Gegenargument vorgebracht: Auf der einen Seite steht der übernommene Geschäftswert, auf der anderen der neue, selbst geschaffene; der derivative Geschäftswert nutzt sich ab und vergeht, der originäre tritt an seine Stelle — ein originärer Geschäftswert darf aber normalerweise nicht aktiviert werden, folglich muß die Entwertung des alten Geschäftswertes im Wege einer Abschreibung berücksichtigt werden. Diese Argumentation ist in sich logisch, kann aber deshalb nicht durchschlagen, weil das Steuerrecht hinsichtlich des Geschäftswertes die Fiktion eines einheitlichen Wirtschaftsgutes aufrecht er-

178) Becker, Enno, „Einkommensteuerliche Behandlung des Geschäftswerts“, Besprechung zweier RFH.-Urteile (StuW Jg. 1931, Nr. 1021 und 1022) in *Steuer und Wirtschaft*, Jg. 1931 Sp. 1418.

179) RFH. vom 30. September 1931 – *Steuer und Wirtschaft*, Jg. 1931, Urteil Nr. 1024.

hält, von welchem zwar einzelne Teile vergehen, andere jedoch neu hinzu kommen.

Und damit stehen wir vor dem fundamentalen Fehler der steuerlichen Auffassung. Die Rechtsprechung des RFH hat in der Frage des Geschäftswertes nicht unterschieden zwischen dem Vermögenswertkomplex einerseits, der als derivativer Geschäftswert aktivierungsfähig, bzw. -pflichtig ist, und demjenigen Güterkomplex andererseits, der nur auf dem Wege einer sekundären Wertbildung überhaupt einen Vermögenswert haben kann. Die einzelnen Güter können jederzeit entweder aus dem betriebswirtschaftlichen Apparat ausgeschieden werden, oder durch andere ersetzt werden. Die gütermäßige Zusammensetzung der immateriellen Teile des betriebswirtschaftlichen Apparates ist keiner Regel unterworfen. Was jedoch mit einer gewissen Regelmäßigkeit auftreten wird, das ist der Wertkomplex der immateriellen Güter — hierin ist dem RFH zuzustimmen. Nur ist von Seiten der Rechtsprechung immer übersehen worden, daß die Annahme eines in etwa gleichbleibenden Wertkomplexes bei ständigem Wechsel des zugrunde liegenden Güterkomplexes de facto einen Festwertansatz bedeutet.

Wenn wir erkannt haben, daß die Nichtabschreibung eines derivativen Geschäftswertes praktisch nichts anderes bedeutet als die Bewertung mit einem Festwert, so müssen wir die Natur dieses Festwertes im vorliegenden Sonderfall einer eingehenden Untersuchung unterziehen. Eine Bewertung zum Festwert hat nur dort Sinn und Zweck, und ein Festwert ist nur dort zum Ansatz in einer Gewinnermittlungsbilanz geeignet, wo wirklich homogene Werte vorliegen, die im Hinblick auf Zugang und Abgang etwa gleich sind. Ist das bei dem Geschäftswertkomplex der Fall? Genauer gefragt, setzt sich der Geschäftswertkomplex zu jeder Zeit aus den Werten einer bestimmten Wertkategorie zusammen, beim derivativen Geschäftswert beispielsweise einheitlich der Anschaffungswertkategorie? Im Zeitpunkt der Übernahme dürfte das außer Zweifel stehen, wie aber sehen die Verhältnisse bei der nächsten Jahresbilanz aus?

Wir können uns die Beantwortung dieser Fragen erleichtern, wenn wir auf das oben schon zitierte Urteil des RFH vom 29. Juli 1931 zurückgreifen. Es entbehrt nicht einer gewissen Delikatesse, daß ein Urteil, das die Nichtabschreibung des Geschäftswertes motivieren sollte, gerade dazu benutzt werden kann, um eine Abschreibung zu rechtfertigen. Wie erinnern sich, führte das Urteil aus, der Wert eines übernommenen Geschäftswertes könne zwar insoweit sinken, als er auf einer Reklamestellung beruht, doch könne die Wertminderung infolge Wegfalls der Reklamestellung durch eine Werterhöhung infolge einer besseren Organisation seitens des neuen Unternehmers wettgemacht werden.

Nehmen wir jetzt einmal an, der neue Unternehmer hätte höchstpersönlich die Organisationsidee gehabt und die Organisation durchgeführt, dann hätte man für die neue Organisation keine Geldausgaben tätigen müssen; für die Unternehmerarbeit wären keine monetären Aufwendungen vorgenommen worden.

Voraussetzung für den Festwert-Ansatz in einer Gewinnermittlungsbilanz ist nun aber eine ungefähre Gleichheit von Wertzugang und Wertabgang. Bei dem Charakter der Gewinnermittlungsbilanz als einer modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung versteht es sich von selbst, daß unter „Wertzugang“ ein Zugang von Werten der Anschaffungswertkategorie zu verstehen ist. Ein Zugang von Werten der Vermögenswertkategorie würde den Ausweis eines nicht realisierten Gewinnes zur Folge haben, wenn der Festwertansatz beibehalten werden würde.

Lassen wir es einmal dahingestellt, ob in dem erwähnten Fall konkretisierter Unternehmerleistung ein nicht realisierter Gewinn ausgewiesen werden würde. Wir kommen auf diesen Punkt noch zurück. Uns interessiert der geschilderte Fall zunächst noch unter einem anderen Gesichtspunkt. Die Organisationsarbeiten wären normalerweise nicht aktivierbar gewesen, besonders dann nicht, wenn keine Aufwendungen monetärer Art dafür vorgenommen wurden. Die Beibehaltung des Festwertansatzes für den derivativen Geschäftswert unter Hinweis auf eben diese Organisationsarbeiten und ihren Wert bedeutet praktisch die Erzwingung einer Aktivierung dieser Organisation. Es braucht nicht ausdrücklich betont zu werden, daß das sehr unbefriedigend ist. Zu berücksichtigen ist ja immer, daß die Pflicht zur Aktivierung hier nicht in dem „Wirtschaftsgut Organisation“ begründet ist, sondern nur in der Tatsache, daß einmal ein derivativer Geschäftswert entstanden war.

Unser Hauptargument gegen die Nichtabschreibung war im vorstehenden der Hinweis auf die unentgeltliche, bzw. nicht mit monetären Aufwendungen verbundene Unternehmerarbeit. Nun könnte man denken, daß die Verhältnisse bei Kapitalgesellschaften anders liegen, weil es hier keine unbezahlte Unternehmerarbeit gibt. Infolgedessen scheint hier auch das Erfordernis erfüllt zu sein, daß dem derivativen Geschäftswert als Komplex von Anschaffungswerten immer neue Anschaffungswerte zuwachsen müssen, um den Wertabgang kompensieren zu können.

Aber stimmt das wirklich? — Es stimmt offenbar nur unter der Voraussetzung, daß eine ungefähre Entsprechung von Wertabgang und Anschaffungswertzugang festgestellt werden kann. In dem Augenblick, wo der Anschaffungswertzugang hinter dem Wertabgang zurückbleibt, bedeutet ein Festwertansatz entweder Nichtausweis eines Verlustes oder Ausweis eines nicht realisierten Gewinnes, das hängt vom Einzelfall ab. Die Wahrscheinlichkeit jedenfalls, daß es zu dem einen oder anderen kommt, ist sehr groß. Man bedenke nur folgendes: Der Geschäftswert errechnet sich in aller Regel als Differenz zwischen dem Ertragswert und der Summe aller primär zu ermittelnden Werte. Der so gefundene Wertkomplex sekundärer Art gründet sich auf bestimmte Rentenquellen. Das Charakteristische der Rentenquellen ist nun aber eine beträchtliche Differenz zwischen Anschaffungswert und Vermögenswert. Wenn das Entstehen und Vergehen von Rentenquellen in einem Unternehmen einem raschen Wechsel unterworfen ist, dann hat das zur Folge, daß bei gleichbleibendem Wertansatz für den derivativen Geschäftswert in diesem gesamten Wertkomplex Werte der Anschaffungswertkategorie

und der Vermögenswertkategorie zusammengefaßt sind. Für den Bereich der Vermögenswerte bedeutet das einen Ausweis nicht realisierter Gewinne. Insoweit verstößt also der in praxi gegebene Festwertansatz gegen ein Grundprinzip unseres Einkommensteuerrechts.

Man muß nach alledem dafür plädieren, daß auf einen Geschäftswert regelmäßige Absetzungen für Abnutzung zugelassen werden. Es ist nur fraglich, welche Bedeutung man der gesetzlich festgelegten Subsumierung des derivativen Geschäftswertes unter die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beimessen muß. Es kann zweifelhaft sein, ob der entsprechende Passus des § 6 EStG dem „Gleichheitsgrundsatz“ des Art. 3 GG entspricht. Wir haben oben nachgewiesen, daß Steuerpflichtige, die in ihren Bilanzen einen derivativen Geschäftswert zu stehen haben, zwangsläufig auch nicht realisierte Vermögenszugänge versteuern müssen, wohingegen dann andere Steuerpflichtige in gleicher wirtschaftlicher Situation ohne derivativen Geschäftswert nur realisierte Einkommensgrößen versteuern würden. M. E. liegt darin ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Im Einzelfall ist es nun natürlich nicht möglich, das Ausmaß der am derivativen Geschäftswert eingetretenen Wertminderung Jahr für Jahr exakt festzustellen. Das ist schon deshalb nicht möglich, weil eine einheitliche Lebensdauer für den dem Geschäftswert zugrunde liegenden übernommenen Güterkomplex nicht eindeutig feststellbar ist, oder besser, sein wird. Es gibt unter diesen Umständen tatsächlich nur zwei Möglichkeiten einer bilanziellen Behandlung des derivativen Geschäftswertes: Entweder man legt eine allgemein verbindliche Abschreibungsdauer für den Geschäftswert fest, oder man verbietet grundsätzlich jede Abschreibung. Das letztere führt — wie wir gezeigt haben — zu unhaltbaren Konsequenzen. Will man diesen entgehen, bleibt nur der Weg der Absetzung für Abnutzung. Es muß betont werden, daß dieser Weg vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus auch der einzig vernünftige ist, weil jeder Geschäftswert (immaterielle) Wirtschaftsgüter zur Grundlage hat. Die Konstruktion des Geschäftswertes als einheitliches Wirtschaftsgut ist eine Fehlkonstruktion, weil seine (Wert-)Bestandteile in sich nicht homogen sind. Die Erkenntnis dieser Fehlkonstruktion sollte es der Gesetzgebung und der Finanzverwaltung erleichtern, die Absetzungen für Abnutzung auf den derivativen Geschäftswert zuzulassen und damit eine Annäherung von Handelsrecht und Steuerrecht in dieser Frage zu ermöglichen.

C. Kompromißmöglichkeiten zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Auffassung

Wir hatten im vorangehenden die gegenwärtige Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Handels- und in der Steuerbilanz aufgezeigt und von den verschiedensten Gesichtspunkten her kritisch gewürdigt. Es stellt sich für uns nun die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung in beiden Rechtskreisen gerechtfertigt ist, oder ob sie sich nicht vielmehr vermeiden läßt. Gerade auf dem Gebiet der immateriellen Wirtschaftsgüter ergeben sich zwi-

schen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung häufig Differenzen, die zu langwierigen und kostspieligen Steuerprozessen führen, deren Ausgang bei Lichte besehen oft genug weder für die eine Seite noch für die andere den Aufwand lohnt. So gesehen, ist es geradezu notwendig, nach Kompromißmöglichkeiten zu suchen.

Es bereitet keine Schwierigkeiten, Ansatzpunkte für die Kompromißmöglichkeiten zu finden, wenn einerseits die Argumente berücksichtigt werden, mit denen die Interessen der Steuerpflichtigen bei den Steuerprozessen vertreten werden, und wenn man andererseits die Ergebnisse der vorliegenden Untersuchung über die immateriellen Wirtschaftsgüter heranzieht.

Eine wichtige Rolle als Argument spielt in den Steuerprozessen in aller Regel der Hinweis auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“, die den Kaufmann angeblich zwingen, immaterielle Wirtschaftsgüter entweder gar nicht zu aktivieren oder wenn, dann sehr schnell abzuschreiben. Demgegenüber macht die Finanzverwaltung geltend, daß ihre Interessen von denen eines Kaufmannes insofern abweichen, als sie den periodengerechten Gewinn der Besteuerung unterwerfen muß.

Im vorangehenden haben wir nun darauf hingewiesen, daß die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ gerade im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter stark revisionsbedürftig sind, so daß eine wirksame Argumentation mit ihnen nicht mehr möglich ist. Zudem besteht zwischen der Würdigung der immateriellen Wirtschaftsgüter durch die kaufmännische Praxis und ihrer bilanziellen Behandlung durch diese eine Diskrepanz, die sich weder betriebswirtschaftlich noch aus dem Wesen der Bilanz heraus begründen läßt. Im Gegenteil, es läßt sich aus dem Wesen der immateriellen Wirtschaftsgüter, wie auch aus dem Wesen der Bilanz heraus, ohne weiteres eine Aktivierung und eine nicht übermäßig rasche, aber doch allen relevanten Umständen Rechnung tragende Abschreibung begründen.

Damit ist klaggestellt, daß auf der Seite des Handelsrechts hinsichtlich von Aktivierung und Abschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter ein Nachgeben möglich und unter Umständen sogar angebracht ist. Das heißt jedoch nicht, daß das Handelsrecht künftig gänzlich auf die Linie des Steuerrechts einschwenken sollte oder könnte. Wir werden vielmehr weiter unten zeigen, daß diesem Einschwenken und Nachgeben des Handelsrechts sehr wohl bestimmte Grenzen gesetzt sind.

Auch für das Steuerrecht sind Kompromißmöglichkeiten vorhanden. Selbstverständlich müssen berechnete fiskalische Interessen geschützt werden. Aber dieser Schutz fiskalischer Interessen muß stets in den strengen, vom Gesetz und vor allem auch Grundgesetz vorgezeichneten Grenzen erfolgen. Die im Einkommensteuergesetz festgelegte Nichtabschreibung des derivativen Geschäftswertes hält sich — wie wir gezeigt haben — in diesen Grenzen nicht. Deshalb sollte in dieser Frage baldmöglichst eine Änderung des steuerlichen Standpunktes erwogen werden.

Trotz der im theoretischen Ausgangspunkt zwischen Handelsrecht und Steuerrecht zweifellos vorhandenen Gegensätzlichkeiten ist der Kompromiß zwi-

schen handelsrechtlicher und steuerlicher Bilanzierungspraxis weiter entwickelt als man vielleicht annehmen möchte. Das liegt daran, daß unter dem Zwang der Umstände, wegen der Schwierigkeit bei der Quantifizierung immaterieller Wirtschaftsgüter, sich die steuerliche Bilanzierungspraxis eng an die handelsrechtliche anschließt, sofern dem nicht ausdrückliche Vorschriften in den einzelnen Steuergesetzen entgegen stehen. Wenn wir einigermaßen konstanten Geldwert annehmen, ist ein derartiges Verfahren — über die Totalperiode gesehen — für die Finanzverwaltung auch keineswegs mit einem „Verlust“ verbunden; dieser könnte sich erst dann ergeben, wenn in späteren Perioden die Steuersätze gesenkt werden und nun auf Grund der zu zeitig erfolgten Abschreibungen größere Gewinne anfallen. Es ist jedoch durchaus wahrscheinlich, daß ungerechtfertigt rasche Abschreibungen von immateriellen Wirtschaftsgütern der Finanzverwaltung *ceteris paribus* höhere Steuereinnahmen bringen als das normale Abschreibungen tun. Es braucht in diesem Zusammenhang nur an die Progression der Einkommensteuer gedacht zu werden.

Wirklich ausgeschlossen dürfte ein Kompromiß zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Auffassung nur dort sein, wo ein Nachgeben des Steuerrechts mit einem erkennbaren Nachteil für die Finanzverwaltung verbunden wäre, d. h. dort, wo an und für sich steuerpflichtige Einkommensteile durch das Nachgeben der Besteuerung entgehen könnten; in einigen dieser Fälle, in denen ein Nachgeben des Steuerrechts aus den geschilderten Gründen nicht zu erwarten ist, vermag auch das Handelsrecht wegen der Notwendigkeit, in und mittels der Handelsbilanz Kapitalverhältnisse ordnen zu müssen, nicht von seiner Praxis abzuweichen. Zu denken ist daran, daß immaterielle Wirtschaftsgüter in ein neu gegründetes Unternehmen oder überhaupt in ein Unternehmen eingebracht werden. In aller Regel wird der Ausgabe- wert dieser Wirtschaftsgüter in einem auffallenden Mißverhältnis zu ihrem Vermögenswert stehen. Nach § 6 Abs. 1 Ziff. 6 EStG dürfen sie jedoch höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz angesetzt werden. Im Gegensatz dazu würde man sie in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz mit dem Wert anzusetzen haben, „der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet“ (§ 40 HGB). Bei der Gründung von Personalgesellschaften wäre dieser Ansatz schon im Hinblick auf die Ordnung der Kapitalverhältnisse eine Notwendigkeit. Die Ziffer 5 des zitierten Paragraphen ist gegenüber der Ziffer 6 insofern etwas konzilianter, als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur dann die Bewertungsobergrenze bilden, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes nicht bereits länger als drei Jahre zurückliegt. Für die immateriellen Wirtschaftsgüter darf man jedoch annehmen, daß dieser Paragraphen-Passus praktisch bedeutungslos ist, weil zwischen ihrer Anschaffung bzw. ihrer Herstellung und ihrer praktischen Verwendung kaum ein Zeitraum von drei Jahren liegen dürfte.

Es ergibt sich zur Frage der Kompromißmöglichkeiten abschließend folgendes: Abgesehen von einigen Sonderfällen, in denen die handelsrechtlichen und die

schutzwürdigen fiskalischen Interessen sich unvereinbar entgegenstehen, ist theoretisch eine Angleichung der handelsrechtlichen und der steuerlichen Bilanzierungspraxis möglich und teilweise geradezu erforderlich. In praxi hat sich diese Angleichung aus Praktikabilitätsgründen bereits in größerem Umfang vollzogen, wobei allerdings weniger das Handelsrecht als vielmehr die Finanzverwaltung der nachgebende Teil war.

Schlußbemerkungen

Aus der vorliegenden Arbeit sollte zweierlei deutlich geworden sein: Einmal, daß immaterielle Wirtschaftsgüter sehr notwendige und unverzichtbare Bestandteile eines jeden betriebswirtschaftlichen Apparates sind, und andererseits, daß die Quantifizierung und das Rechenhaftigmachen dieser Dinge auf sehr große Schwierigkeiten stößt. Wenn jedoch alles das, was an immateriellen Wirtschaftsgütern in einer Unternehmung vorhanden ist und wirkt, in der kaufmännischen Bilanz nicht genügend berücksichtigt wird, so liegt das im wesentlichen an den Auffassungen, die in der Praxis über das Wesen der kaufmännischen Bilanz verbreitet sind.

Worauf es jedoch insbesondere dem Betriebswirt ankommen muß, das ist die Erkenntnis, daß immaterielle Wirtschaftsgüter als Bestandteile des betriebswirtschaftlichen Apparates und als Gegenstände der Bilanzierung völlig verschiedene Dinge sind; von der Bilanz ausgehend, wird man niemals das richtige Gefühl für die Erscheinungen bekommen.

Wenn es mir im ersten Teil dieser Arbeit gelungen wäre, das Phänomen der immateriellen Wirtschaftsgüter in eine betriebswirtschaftliche Theorie der Wirtschaftsgüter einzubauen, dann würde ich das als großen Erfolg betrachten. Erforderlich ist ein solcher Einbau schon deshalb, weil in bestimmten Branchen die Bedeutung der immateriellen Wirtschaftsgüter der materiellen gleich ist, oder sie sogar noch übersteigt. Pflege und Erhaltung der immateriellen Wirtschaftsgüter ist ein wesentlicher Teil der Aufgaben der praktischen Betriebspolitik. Nicht zuletzt auch unter diesem Gesichtspunkt sollte man die betriebliche Sozialpolitik, Werbungsmaßnahmen usw. betrachten.

Wenn wir auch feststellen müssen, daß die Quantifizierung der immateriellen Wirtschaftsgüter auf Schwierigkeiten stößt, so darf sich die betriebswirtschaftliche Theorie doch nicht abhalten lassen, möglichst in Zusammenarbeit mit der Praxis nach Mitteln und Wegen zu suchen, diese Schwierigkeiten zu beheben. Kennziffernrechnungen werden dabei vermutlich ein bedeutsames Hilfsmittel darstellen, indem sie Aufschluß über die Struktur des betriebswirtschaftlichen Apparates geben.

Unter Berücksichtigung der Rolle, die immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen eines betriebswirtschaftlichen Apparates spielen, stellen sich m. E. auch wirtschaftsrechtliche Fragen, die gesondert behandelt werden sollten. Wir hatten die immateriellen Dinge im theoretischen Teil als Investitionsgegenwerte gekennzeichnet. Wenn auch der Rechnungslegung über diese Investitionen und ihre Gegenwerte praktische Schwierigkeiten entgegenstehen, so wird man doch die Frage stellen sollen, ob und inwieweit nicht im Rahmen der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung auf derartige Dinge eingegangen werden sollte.

Ich möchte abschließend darauf hinweisen, daß die Erkenntnis der immateriellen Wirtschaftsgüter und ihre theoretische Behandlung eine Geisteshaltung voraussetzen, die zwischen materiellen und immateriellen Dingen keinen Unterschied kennt und nicht von vornherein die Bedeutung der ersteren höher stellt als die der letzteren.

Literaturangaben

1. Bücher und Abhandlungen

- Aufermann, Ewald „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“
Wiesbaden 1952
- Baier - Fähnrich „Die steuerliche Betriebsprüfung“
Stuttgart 1955
- Barth, Kuno „Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts“
Band 1, Stuttgart 1953
- Beuck, W. „Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele für das
gewerbliche Betriebsvermögen“, Berlin 1926
- Böhm - Bawerk, Eugen v. „Rechte und Verhältnisse vom Standpunkt der volkswirt-
schaftlichen Güterlehre“
in den gesammelten Schriften, Wien/Leipzig 1924
- derselbe „Macht oder ökonomisches Gesetz“
in den gesammelten Schriften, Wien/Leipzig 1924
- Boldt, Gerhard „Staat und Bergbau“
Bd. II der Schriftenreihe des Instituts für Wirtschafts-
recht an der Universität Köln, München/Berlin 1950
- Brönner, Herbert „Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht“
5. Auflage, Stuttgart 1956
- Bühler, Ottmar „Steuerrecht“
Bd. I und Bd. II, 2. Auflage, Wiesbaden 1953
- derselbe „Bilanz und Steuer“
6. Auflage, Berlin 1953
- derselbe „Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne“
2. Auflage, Berlin 1953
- Cohn - Fick - Zehentbauer „Die Aktiengesellschaft“
1. Band, Zürich 1921
- Conrad, Otto „Die Todsünde der Nationalökonomie“
Leipzig/Wien 1934
- Fischer, Guido „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“
7. Auflage, Heidelberg 1957
- Gnam, Arnulf „Die Betriebsprüfung“
Stuttgart 1955
- Groener, J. L. „Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung“
Detmold 1950
- Großmann, Hermann „Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft“
Berlin 1935
- Gutenberg, Erich „Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre“
Bd. I und Bd. II, 2. Auflage, Heidelberg 1955
- Hermann, Friedrich B.W.v. „Staatswirtschaftliche Untersuchungen“
München 1870
- Herrli, Hans „Die Façonwerte in der Bilanz“
Bern 1933
- Kosiol, Erich „Bilanzreform und Einheitsbilanz“
2. Auflage, Berlin/Stuttgart 1949
- derselbe „Kalkulatorische Buchhaltung“
5. Auflage, Wiesbaden 1953

Leitner, Friedrich	„Privatwirtschaftslehre der Unternehmung“ 4. Auflage, Berlin/Leipzig 1922
Lohmann, Martin	„Einführung in die Betriebswirtschaftslehre“ 2. Auflage, Tübingen 1955
Mellerowicz, Konrad	„Der Wert der Unternehmung als Ganzes“ Essen 1952
Menger, Carl	„Grundsätze der Volkswirtschaftslehre“ 2. Auflage, Wien/Leipzig 1923
Mohr, Heinz	„Bilanz und immaterielle Werte“ Berlin 1927
Rieger, Wilhelm	„Privatwirtschaftslehre der Unternehmung“ Nürnberg 1928
Rößle, Karl	„Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“ 5. Auflage, Stuttgart 1956
Savary, Jean Jacques	„Der vollkommene Kaufmann“ Widerhold - Ausgabe, Genf 1676
Schäfer, Erich	„Die Unternehmung“ Bd. I, 2. Auflage, Köln und Opladen 1954
Schäffle, Albert E. F.	„Die nationalökonomische Theorie der ausschließenden Absatzverhältnisse“ Tübingen 1867
Scherpf, Peter	„Handelsbilanz - Steuerbilanz“ Berlin 1941
Schmalenbach, Eugen	„Dynamische Bilanz“ 12. Auflage, Köln und Opladen 1956
Schmidt, Fritz	„Die organische Tageswertbilanz“ Wiesbaden 1951, Nachdruck der 3. Auflage von 1929
Spengler, Albrecht	„Wettbewerb“ Forkel-Verlag, Stuttgart (ohne Jahresangabe)
Terhalle, Fritz	„Finanzwissenschaft“ Jena 1930
Walb, Ernst	„Finanzwirtschaftliche Bilanz“ 2. Auflage, Köln (o. J., etwa 1946/1947)
Walther, Alfred	„Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung“ Bd. II., Zürich 1953
Wieland, Karl	„Handelsrecht“ 1. Band, München/Leipzig 1921
Zwiedineck - Südenhorst, Otto v.	„Allgemeine Volkswirtschaftslehre“ 2. Auflage, Heidelberg 1948

2. Dissertationen

Lang, Walter	„Der Geschäftswert und seine Behandlung in der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Jahresbilanz“ München 1955
Löbel, Georg	„Der ideelle Geschäftswert vom betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Standpunkt“ Frankfurt 1933
Mahn, Kurt	„Die Bilanzierungsfähigkeit immaterieller Firmenwerte nach Handels- und Steuerrecht“ Berlin 1928

- Meis, Hans „Rechtsgrundsätze bei der Bilanzierung von immateriellen Werten“
Köln 1935
- Narr, Willy „Das Problem des Firmenwertes“
Tübingen 1937
- Obladen, Carl „Immaterielle Werte, insbesondere der Geschäftswert im Steuerrecht“
Köln 1940

3. Aufsätze

- Becker, Enno „Einkommensteuerliche Behandlung des Geschäftswertes“
Steuer und Wirtschaft, Jg. 1931
- Brinkmann, Carl „Produktivität und ideeller Wert“ in „Wirtschaft und Gesellschaft“, Festschrift für Franz Oppenheimer
- Carell, Erich „Arbeit“
Stichwort im Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Göttingen 1956
- Dahmann, J. „Die Bilanzierung der immateriellen Werte unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts“
Zeitschr. f. handelsw. Forschung, Jg. 1930
- Dornemann, Richard „Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz“
Zeitschr. f. Betriebsw., Jg. 1957
- Großmann, Hermann „Der Goodwill“
Zeitschr. f. Betriebsw., Jg. 1933
- Gutenberg, Erich „Geschäftswert“
Stichwort im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1. Band, Stuttgart 1938
- Haver „Immaterielle Werte in der DM-Eröffnungsbilanz“
Betriebsberater, Jg. 1950
- Harms, Bernhard „Arbeit“
Stichwort im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Jena 1923
- Hintner, Otto „Die Riegersche Bilanzlehre — ein Vergleich mit Rechtsprechung und Gesetzgebung“
Zeitschrift f. d. ges. Handelsrecht, Jg. 1930, Bd. 95
- Lehmann, M. R. „Allgemeine Grundsätze für die Bewertung ganzer Unternehmungen“
Zeitschr. f. Betriebsw., Jg. 1954
- Leyerer, C. „Historische Entwicklung der Buchführung seit der ersten Kenntnis bis zum 17. Jahrhundert“
Zeitschr. f. handelsw. Forschung, Jg. 1922
- Littmann, Eberhard „Zur Aktivierung von Reklameaufwendungen“
Deutsche Steuerzeitung, Jg. 1949
- Mann, Fritz Karl „Die Gerechtigkeit in der Besteuerung“
in Bd. II der „Beiträge zur Finanzwissenschaft“
- Mutze, Otto „Grundsätze für die Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter“
in „Neues Steuerrecht von A—Z“
- Neukamp „Das Dogma von der Bilanzwahrheit“
Zeitschr. f. d. ges. Handelsr., Jg. 1899, Bd. 48

- Penndorf, B. „Inventur, Bilanz und Bewertung in der italienischen Buchhaltung des 14. Jahrhunderts“
Zeitschr. f. handelsw. Forschung, Bd. 24
- Riedel, Johannes „Arbeit“
Stichwort im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1938
- Rößle, Karl „Gut“
Stichwort im Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1957
- Schiffmann, W. „Die immateriellen Werte in der DM-Eröffnungsbilanz“
Der Wirtschaftsprüfer, Jg. 1950
- Schmalenbach, Eugen „Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung“
Zeitschr. f. handelsw. Forschung, Jg. 1933
- Spitaler, A. „Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter?“
Finanzrundschau (Deutsches Steuerblatt), Jg. 1956, Nr. 11
- Sundhoff, E. „Jacques Savary und seine Bedeutung für die Betriebswirtschaftslehre“
Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Jg. 1956
- van der Velde „Die Rechtsnatur der Handels- und Steuerbilanz“
Steuerberater-Jahrbuch 1954/55
- Walb, Ernst „Zur Dogmengeschichte der Bilanz von 1861 bis 1919“
in Festschrift für Eugen Schmalenbach, Leipzig 1933
- Weisensee „Immaterielle Wirtschaftsgüter“
Deutsche Steuer-Zeitung, Jg. 1936
- Weyermann, M. R. „Sozialökonomische Begriffsentwicklung des Vermögens und Volksvermögens“
Jahrb. f. Nationalök. und Statistik, Jg. 1916, Bd. 2
- Wulff, Hans „Geschäftswert, Firmenwert, ideelle Werte“
Deutsche Steuer-Zeitung, Jg. 1931
- Zavelberg, Josef „Savary und sein ‚Parfait Négociant‘“
Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Jg. 1926, Beilage zu Heft 1
- Zeidler, F. „Bilanzierung gewerblicher Schutzrechte“
Der Wirtschaftsprüfer, Jg. 1952
- Zitzlaff „Zur Aktivierung von Reklameaufwendungen“
Deutsche Steuer-Zeitung, Jg. 1949

4. Sammelwerke und Kommentare

- Adler - Düring - Schmaltz „Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft“
3. Auflage, Stuttgart 1957
- Baumbach - Hueck „GmbH-Gesetz“
7. Auflage, München/Berlin 1955
- Blümich - Falk „Einkommensteuer-Kommentar“
6. und 7. Auflage, Berlin 1953 und 1955
- Brodmann „Aktiengesetz“
Berlin/Leipzig 1928
- Bühler, Ottmar „Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und die Gewinnbestimmungen aus der Gewerbesteuer“
München/Berlin 1956

Bülow, Friedrich	„Wörterbuch der Wirtschaft“ 2. Auflage, Stuttgart 1954
Heß - Zeidler	„Kommentar der RPO und LSO“ 1. und 2. Auflage, Hamburg 1943
Littmann, Eberhard	Einkommensteuer-Kommentar 5. Auflage, 1956
Mitglieder des Reichs- gerichts	Kommentar zum HGB Berlin 1942
Staub	Kommentar zum HGB (1. Band) 9. Auflage, Berlin 1912
Schlegelberger - Quassowski	Kommentar zum Aktiengesetz Berlin 1937

5. Sonstige Literatur

Amtliche Begründung zum Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes — Druck- sache der Nationalversammlung Nr. 1624/1920	
Institut der Wirt- schaftsprüfer	„Probleme des Rechnungswesens in internationaler Be- trachtung“ Referate und Berichte, Düsseldorf 1956
desgleichen	Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954

Lebenslauf

Ich wurde am 27. Januar 1934 als erstes Kind des Handelsvertreters Walter Kossack und seiner Ehefrau Helene Kossack, geb. Prenzel, in Berlin-Karlshorst geboren.

Im Jahre 1940 wurde ich in die Volksschule in Berlin-Karlshorst eingeschult. 1944 bestand ich die Aufnahmeprüfung für das humanistische Gymnasium in Cottbus und war auf dieser Schule bis zum Jahre 1949. Zu dieser Zeit siedelten wir wieder nach Berlin über, und ich besuchte von nun ab das Charlottenburger Gymnasium in Berlin-Charlottenburg. Dort legte ich am 3. März 1953 die Reifeprüfung ab.

Im Anschluß an die Schulzeit praktizierte ich 5 Monate bei der Tuchfabrik Gustav Venske KG. in Berlin-Tempelhof. Danach war ich weitere zwei Monate bei der Schwarzwälder Tuchfabrik Rohrdorf AG. in Rohrdorf bei Nagold als Praktikant tätig.

Zum Wintersemester 1953/54 begann ich an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München das Studium der Betriebswirtschaftslehre. Nach den ersten beiden Studiensemestern ging ich für die folgenden zwei an die Freie Universität Berlin. Danach kam ich wieder nach München und legte hier nach Abschluß des Sommersemesters 1956 die Diplomprüfung für Kaufleute ab.

Während meiner Studienzeit hatte ich noch einmal bei der Schwarzwälder Tuchfabrik und später bei der Alpenländischen Treuhand- und Revisionsgesellschaft m. b. H. München praktiziert.

Seit dem 1. Dezember 1957 bin ich bei dem Verband der Graphischen Betriebe in Bayern e. V. als betriebswirtschaftlicher Sachbearbeiter tätig.

Gräfelfing bei München, Mai 1958.

